



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA – UFBA  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

**LUIZ SAMPAIO ATHAYDE JÚNIOR**

**A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA APLICADA À QUESTÃO DA  
DISTRIBUIÇÃO DA RIQUEZA – UMA DISCUSSÃO PRELIMINAR**

Salvador  
2010

**LUIZ SAMPAIO ATHAYDE JÚNIOR**

**A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA APLICADA À QUESTÃO DA  
DISTRIBUIÇÃO DA RIQUEZA – UMA DISCUSSÃO PRELIMINAR**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração do Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre Profissional em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Reginaldo Souza Santos

Salvador  
2010

Escola de Administração - UFBA

A865 Athayde Júnior, Luiz Sampaio.

A contabilidade como ciência aplicada à questão da distribuição da riqueza: uma discussão preliminar / Luiz Sampaio Athayde Júnior. – 2010. 80 f.

Orientador: Prof. Dr. Reginaldo Souza Santos.

Dissertação (mestrado profissional) – Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração, Salvador, 2010.

1. Contabilidade pública. 2. Renda - Distribuição. 3. Despesa pública - Política governamental. 4. Administração pública. I. Título.

CDD – 657.61

LUIZ SAMPAIO ATHAYDE JÚNIOR

CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA APLICADA À QUESTÃO DA  
DISTRIBUIÇÃO DA RIQUEZA – UMA DISCUSSÃO PRELIMINAR

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do grau de Mestre em  
Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em 20 de agosto de 2010

**Banca Examinadora**

Reginaldo Souza Santos – Orientador \_\_\_\_\_

Doutor em Administração pela UFBA

Universidade Federal da Bahia

Eduardo Fausto Barreto \_\_\_\_\_

Doutor em Administração pela UFBA

Universidade Federal da Bahia

Carlos Pedrosa Junior \_\_\_\_\_

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP

Universidade Federal da Paraíba

A Dona Marisa, minha Mãe, por tudo.

A Lívia, que me informou sobre o curso, me incentivou pela procura e contribuiu para a sua realização, ajudando-me em muitos aspectos. Para você e Bianca, minhas desculpas pelo tempo que este trabalho subtraiu das nossas convivências.

## AGRADECIMENTOS

Ao Professor Reginaldo Souza Santos, pela paciência e sabedoria, desde o curso como aluno especial de sua matéria, quando surgiram nossas primeiras discussões e, posteriormente, no programa do Mestrado Profissional, sempre me orientando pelo caminho certo e esclarecendo-me sobre as diferentes ciências tratadas neste trabalho, as linhas de abordagens e, em especial, a contabilidade, além da indicação das leituras. Muitíssimo obrigado.

Ao Professor, da distante graduação em Ciências Contábeis, Joilson Magalhães, por ter me presenteado com um *Notebook* para acompanhar o curso, e, muito mais importante do que este presente, foi ter me permitido utilizar, de maneira total e irrestrita, a sua completíssima biblioteca pessoal, que desbanca a de muitas faculdades. Seria necessário escrever outra dissertação, com muito mais páginas, para agradecê-lo corretamente.

Aos Professores do Mestrado Profissional em Administração da UFBA. Sem os conhecimentos compartilhados por eles, este trabalho não estaria completo.

Aos coordenadores e equipe de funcionários do Mestrado Profissional. Sem a compreensão e ajuda deles, a realização do curso não seria possível.

Aos meus colegas, que agregaram boas amizades além da oportunidade de crescimento acadêmico, profissional e pessoal.

À Ana Paula Ivo, Itamar e Samir Lion, agradeço a oportunidade da parceria durante o curso, praticamente em todas as disciplinas estudadas. Suas experiências e conhecimentos foram alicerces extremamente importantes para a minha formação.

À Maria Helena Rodrigues Fernandes, minha Coordenadora imediata na Fundação onde trabalho. Sem a negociação de algumas folgas, seria impossível completar este e outros projetos em tempo hábil. Sorte minha, ter uma “Chefe *Microsoft*”.

À Márcia Machado, cujo esforço e paciência, além das palavras de elogios e críticas em muitas horas dedicadas a este texto, contribuíram fortemente para a apresentação e realização deste trabalho.

Considerações tão abstratas seriam, é claro, ridículas em pretender controlar a força do fluxo da política prática. Mas talvez não estejam fora de lugar quando remontamos a pequenos riachos dos sentimentos e ao secreto desabrochar de motivos onde cada curso de ação deve se originar.

EDGEWORTH, Francis Ysidro, *apud* HEILBRONER. *A História do Pensamento Econômico*, p. 167.

## RESUMO

Na nossa sociedade, a distribuição de riqueza não é realizada em uma medida satisfatória, pois se observa que as pessoas menos favorecidas não têm acesso aos serviços essenciais, o que as torna mais pobres em relação à outra parte da população que conta com a ação do Estado. A população sustenta o gasto da estrutura pública por meio do pagamento de tributos, entretanto, grande parte do esforço da população é destinada para a manutenção de minoritários privilegiados, dada à má distribuição de riqueza. A parte da população que possui situação financeira mais equilibrada também tem destinação semelhante, pois precisam pagar por serviços que deveriam ser providos gratuitamente pelo Estado. O Orçamento Público é um instrumento multidisciplinar, técnico-legal de demonstração do planejamento da Administração Pública, contendo as diretrizes e metas do governo empossado, que determina as previsões e fixação das receitas. A Economia observa as contas e gastos públicos sob o enfoque da alocação de recursos para este ou aquele fim. Normalmente é dito que o governo precisará cortar gastos em uma área, quando se faz obrigado gastar em alguma outra necessidade. Com a contabilidade seria possível apontar os destinos dos recursos, seja por corrupção ou por favorecimento de algumas minorias que gozam de privilégios. No âmbito da contabilidade pública, dada à assimetria informacional, a riqueza produzida pelo Estado, destinada à manutenção dos privilégios da minoria dominante, está lançada, de forma legal, como despesas, como se elas fossem imprescindíveis para o funcionamento da estrutura administrativa. A Contabilidade Pública apenas registra os lançamentos da entidade, seja a união, o estado ou o município, e o patrimônio público é tratado como pertencente à entidade, e não à população. A contabilidade social também não contempla a distribuição de riqueza, uma vez que os objetivos dos seus postulados estão próximos dos da economia, e sua administração da escassez ou da demonstração dos movimentos macroeconômicos dos recursos públicos. É preciso criar um novo campo para as Ciências Contábeis, a *Contabilidade Política*. Este novo enfoque evidenciaria a destinação da riqueza produzida pelo Estado quando submetida à vontade política, revelando quem se apropria do investimento público. Seria uma *Contabilidade* feita de forma essencialmente regional, em que as contas do município seriam analisadas por bairros, por exemplo, para apontar os disparates de arrecadação e de aplicação dos recursos financeiros. O mesmo raciocínio deveria ser aplicado para as outras esferas de governo, com o enfoque patrimonial no cidadão e não sobre a entidade pública para evitar que os gestores se beneficiem como se fossem os donos, semelhantes às organizações privadas, ou como faziam os Imperadores, que gastavam os recursos de forma irresponsável em proveito próprio e de pessoas próximas.

## ABSTRACT

In our society, the wealth distribution is not carried through in a satisfactory way, therefore it is observed that the less wealthy people do not have access to the essential services, what makes them poorer in relation the other part of the population that counts on the action of the State. The population supports the expense of the public structure by means of the payment of tributes, however, great part of the effort of the population is destined, for the maintenance of minority privileged, due to the bad wealth distribution. The part of the population that has a better or better balanced wealth situation has similar destination, therefore they need to pay for services that should be for free and provided by the State. The Public Budget is a multidisciplinary instrument, technician-legal of demonstration of the planning of the Public Administration, contends the lines of direction and goals of the installed government, that determines the forecasts and setting of prescriptions. The Economy observes the accounts and public expenses under the approach of the allocation of resources for this or that ending. It is usually said that the government will need to cut expenses in an area, when becomes a need to spend in some another. With the accounting it would be possible to point the destinations of resources, either for corruption or aiding of some minorities that enjoy privileges. In the scope of the public accounting, given to the informacional asymmetry, the wealth produced for the State, destined to the maintenance of the privileges of the dominant minority, it is entried, in a legal way, as expenditures, as if they were essential for the functioning of the administrative structure. The Public Accounting only registers the entries, either the union, the state or the city, and the common wealth is treated as pertaining to the entity, and not to the population. The social accounting also does not contemplate the wealth distribution, a time that the objectives of its postulates are next to the ones of the economy, and its administration, of the scarcity, or the demonstration of the macroeconomic movements of the public resources. It is necessary to create a new field for Countable Sciences, the *Accounting Politics*. This new approach would evidence the destination of the wealth produced for the State when submitted to the politics will, disclosing those who appropriates of the public investment. It would be a done an accounting essentially regional form, where the accounts of the city would be analyzed by quarters, for example, to point the nonsenses of collection and application of the financial resources. The same reasoning would have to be applied for the other spheres of government, with the patrimonial approach in the citizen and not on the public entity, to prevent that the managers if benefit, as if they were the owners, as in the case of the private organizations, or as they made the Emperors, who irresponsibly waste for proper advantage and closer people.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

PL	Patrimônio Líquido
PPA	Plano Plurianual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamento Anual
CF	Constituição Federal
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
SNA	<i>System of National Accounts</i>
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CDU	Classificação Decimal Universal
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ONG	Organização Não Governamental
EUA	Estados Unidos da América
CLT	Consolidação das leis Trabalhistas
RAP	Revista de Administração Pública
OEA	Organização dos Estados Americanos
SA	Sociedade Anônima
IFRS	International Financial Reporting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
TCU	Tribunal de Contas da União

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
USP	Universidade de São Paulo
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicação dos Recursos
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa DFC
OP	Orçamento Participativo
UAMPA	União das Associações de Moradores de Porto Alegre
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor Amplo
IGP-M	Índice Geral de Preços Médios
FGV	Fundação Getúlio Vargas

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.2 MARCO TEÓRICO.....	15
<b>2 METODOLOGIA</b> .....	16
2.1 ELEMENTOS QUESTIONÁVEIS.....	16
2.2 JUSTIFICATIVA.....	19
2.3 A QUESTÃO.....	21
2.3.1 Premissa.....	22
2.3.2 Objetivo geral.....	24
2.3.3 Objetivos específicos.....	24
2.3.4 As pesquisas .....	25
2.4 MATRIZ DE PLANEJAMENTO.....	26
<b>3 O MOVIMENTO DA CONTABILIDADE COMO CAMPO DO CONHECIMENTO</b> .....	27
3.1CAMPOSDACONTABILIDADE.....	29
<b>4 A CONTABILIDADE E SEU ALCANCE</b> .....	32
4.1 O ENFOQUE NA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA.....	32
4.2 A IMPORTÂNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS.....	33
4.3 ASSIMETIA INFORMACIONAL NAS EMPRESAS.....	36
4.4 MENSURAÇÃO CONTÁBIL X MENSURAÇÃO ECONÔMICA.....	37
<b>5 A NECESSIDADE DA CONTABILIDADE POLÍTICA DEMONSTRAR A VERDADEIRA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA</b> .....	43
5.1 A CONTABILIDADE POLÍTICA NA PRÁTICA.....	60
<b>6 CONCLUSÃO</b> .....	69
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	76

## 1 INTRODUÇÃO

A distribuição de riqueza é algo preocupante em nossa sociedade. Seguindo a perversa lógica do sistema capitalista, os pobres do nosso país não têm acesso aos serviços básicos, como educação saúde e segurança, e, pior ainda, não têm as mínimas condições de uma vida digna, pois lhes faltam saneamento básico, infraestrutura e urbanização.

Se o governo deixa de prover uma parte da população com água encanada, energia elétrica, transporte, esgotamento sanitário e asfalto, por exemplo, torna essa população, em última análise, mais pobre do que outra que possa contar com esses serviços, independentemente dos valores dos seus bens pessoais.

Pela lógica do contrato social, ou a Constituição Federal – CF do país, a população abre mão de parte do que possui em prol do bem comum por meio do pagamento de tributos, e, devido à má distribuição de renda, o esforço da população está, injustamente, sendo canalizado para a assistência de uma minoria de privilegiados. Esta também canaliza os recursos gerados pela população de situação financeira intermediária para o atendimento às necessidades de uma minoria privilegiada, pois, para essas pessoas, é necessário pagar por serviços que deveriam ser providos pelo poder público como saúde, educação e segurança. Diferente das classes em posição mediana, as classes mais baixas são perversamente excluídas enquanto cidadãos, pois precisam utilizar os serviços públicos, que não são dimensionados de forma correta ou justa.

Cabe ao governo fazer a correta distribuição da aplicação dos recursos para atender às necessidades de toda a população e não apenas prover uma pequena parcela em detrimento da grande maioria, mesmo que o volume de recursos produzidos e atribuídos à população mais pobre seja menor. A distribuição deveria ocorrer de forma a proporcionar para estes, pelo menos, as condições básicas mínimas para uma vida digna.

Os governantes poderiam aferir corretamente os montantes de recursos gerados por cada parte da população e, ao contrário de penalizar a parte mais pobre desta, deveriam provê-la das condições dignas necessárias para uma sobrevivência saudável ainda que isso significasse utilizar recursos gerados pela parte mais abastada da população, ou seja: a parte pobre da população seria assistida corretamente mesmo que os seus recursos gerados não sejam suficientes para garantir o atendimento às suas necessidades básicas.

A contabilidade é a ferramenta capaz de evidenciar os montantes de recursos gerados e empregados em cada parte da população por isso deveria ser utilizada amplamente na questão da distribuição da riqueza para evitar distorções sociais, como as observadas nas cidades, onde as praças centrais recebem calçamento com mármore ou pedras nobres, enquanto que o morador da periferia anda pelo barro, pois, em muitas localidades, nem um simples cimento sequer é colocado.

No atual estado da Contabilidade Nacional, as distorções da distribuição de riqueza não são evidenciadas, nem muito menos elucidadas. O enfoque do patrimônio público não é feito, nesse caso, do ponto de vista do cidadão, mas sim do ponto de vista da entidade ou azienda pública.

A Contabilidade, como ciência aplicada à distribuição de riqueza, pode mensurar, apontar e, a partir daí, se houver vontade política, nortear a distribuição correta da riqueza, ou seja, a apropriação do patrimônio dito público por uma parte da população em detrimento de outra parte dessa população.

Normalmente, a maioria da população se apropria de parte do patrimônio público quando se utiliza dos seus equipamentos. Exatamente por isso que, quando o poder público decide disponibilizar para uma parte da população certo equipamento e não o faz para a outra parte, seja de um município ou da união, por exemplo, torna essa segunda parte mais pobre do que a primeira, independentemente da valorização dos imóveis localizados naquela área privilegiada e, também, do valor dos bens materiais das pessoas das duas partes citadas.

O poder público realiza, dessa forma, uma má distribuição da riqueza, ou seja, do patrimônio público, especialmente quando se trata de equipamentos de infraestrutura, como praças, viadutos e estradas, dentre outros.

A população se apropria de parte do patrimônio público quando utiliza os serviços públicos de saúde, educação, segurança e saneamento básico. Com relação a isso, as distorções da distribuição de riqueza ocorrem porque os recursos não são disponibilizados em montantes para que possam atender adequadamente toda população. Enquanto alguns padecem nos hospitais públicos lotados, à espera de atendimento, outros precisam sacrificar mais uma parte das suas rendas, além dos tributos, para pagar por bons serviços de saúde e educação. Se para prover os serviços públicos os recursos são escassos, para os gastos públicos com os representantes dos três poderes, os recursos são extremamente fartos. O Estado perdulário gasta impulsivamente cada vez mais para manter a sua estrutura administrativa.

Para fazer valer o esforço do cidadão das partes menos abastadas da população e para criar condições dignas para todos, minimizando as diferenças sociais existentes, ou ainda, distribuir melhor os recursos arrecadados com os pagamentos de tributos gerados por todos, seria sensato criar um novo enfoque para as ferramentas das Ciências Contábeis, com o qual se poderia apontar e mensurar as distorções patrimoniais conferidas às diferentes classes sociais para que, em um momento posterior, realizar uma distribuição mais correta ou mais justa da riqueza.

Discutir essa possibilidade é o que se propõe esta dissertação, dividida em cinco capítulos. O primeiro, como visto, apresenta, de maneira bem resumida, as questões que serão tratadas no bojo deste trabalho; o segundo analisa as revelações dos dados econômicos propondo a utilização da contabilidade como ferramenta capaz de mensurar com mais fidelidade a realidade econômica e, em seguida, esclarece os objetivos e procedimentos que permitirão o levantamento argumentativo para responder à questão formulada que origina o desenvolvimento deste; o terceiro faz uma retrospectiva da história da contabilidade por meio de

respeitáveis autores, revelando os diversos campos da contabilidade; o quarto propõe-se a mostrar a contabilidade como instrumento capaz de revelar fraudes e evidenciar os exatos resultados econômico-sociais para uma melhor distribuição de renda; o quinto capítulo demonstra o quanto a contabilidade pública pode redirecionar os gastos a fim de melhor distribuir o montante arrecadado; e, finalmente, o sexto capítulo, após análise de seus campos, confere à contabilidade a credibilidade, enquanto instrumento de divulgação dos resultados.

## 1.2 MARCO TEÓRICO

Para a construção do presente trabalho, utilizou-se da literatura específica que trata do assunto a fim de estabelecer contrapontos entre os vários autores, e entre estes e os fatos e fenômenos atuais, evidenciando o viés pelo qual o autor trata o problema. O marco teórico do presente trabalho tem dois pilares principais: um para auxílio e compreensão da nossa situação socioeconômica, e outro sobre as Ciências Contábeis.

Na parte da Economia, utilizou-se de uma literatura concordante com a linha de pensamento, uma vez que esta é a ciência mais utilizada nas divulgações dirigidas ao grande público, referentes à situação financeira do município, estado ou nação, ou à esfera do poder público, seja ele município, estado membro ou nação. Normalmente não vemos contadores divulgando números ao público. No máximo, são publicadas as demonstrações contábeis, mas nunca eles aparecem falando sobre a saúde financeira dos entes da federação ou sobre os destinos dos recursos.

Revelar que a contabilidade dispõe de meios eficazes que asseguram uma análise confiável e transparente sobre a situação financeira e econômica do país é a proposta deste trabalho.

## 2 METODOLOGIA

### 2.1 ELEMENTOS QUESTIONÁVEIS

A temática deste trabalho é demonstrar que a contabilidade é a ferramenta capaz de mensurar os agregados econômicos, e mais além, criar as bases para um novo enfoque das Ciências Contábeis a fim de que ela possa evidenciar a péssima distribuição de riqueza observada no nosso país.

Muitas vezes, os economistas divulgam informações sem o devido lastro comparativo, com a intenção de criar uma falsa impressão de que está tudo no rumo certo. Para exemplificar, observe-se a transcrição de parte de uma notícia divulgada em um conceituado *site* especializado em notícias de economia e em seguida a análise dos contrapontos<sup>1</sup>. Segundo o Estadão:

O agronegócio registrou, em agosto, o maior volume de vendas externas para o mês, atingindo US\$ 7,305 bilhões. O montante representa um crescimento de 23,3% em relação ao mesmo período do ano passado e está muito próximo do recorde mensal geral, obtido em julho de 2008 - melhor ano das exportações brasileiras do setor. Naquele mês, o Brasil vendeu US\$ 7,931 bilhões em produtos agrícolas.

O volume de agosto passado é 8% superior ao das vendas externas no mesmo mês em 2008, até então o melhor agosto da série histórica realizada pelo Ministério e que começou em 1989. Já as importações brasileiras do agronegócio totalizaram US\$ 1,095 bilhão no mês passado. Com isso, o superávit comercial do setor foi de US\$ 6,210 bilhões.

Para afirmar que houve um crescimento de 23,3%, certamente o redator da notícia está considerando os valores brutos das vendas dos meses de agosto de 2009 e agosto de 2010, o que podemos concluir pelo uso que o mesmo faz da palavra “montante”. A intenção da notícia é demonstrar o bom desempenho do

---

<sup>1</sup> Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia+geral,exportacao-agricola-e-recorde-para-mes-de-agosto,35110,0.htm>

setor, e de fato, pode ser verdade que o mesmo tenha se destacado em relação a outros, mas eis aí o primeiro problema do lastro da informação passada: Qual o desempenho dos outros setores para que um leitor possa inferir que o número colocado é de fato um bom desempenho? Se outros setores tiveram desempenhos superiores e um redator quiser omitir o fato, basta não os divulgar, por exemplo.

Outro ponto a considerar é o índice de inflação no período que, segundo o *site* “O Economista” foi de 4,5% levando em consideração o Índice de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, o que reduziria os 23,3% anunciados para 18,8%.

O IPCA do mês de agosto foi de 0,04%. O que teria acontecido se fosse levado em consideração outro índice, como o Índice Geral de Preços do Mercado – IGP-M da Fundação Getúlio Vargas – FGV, que, segundo o *site* “UOL Economia”, foi de 0,77%? Para responder à pergunta deve-se utilizar a Calculadora do Cidadão, no *site* do Banco Central, e lançar um valor hipotético, 6 bilhões, conforme exemplo a seguir, encontrará o seguinte resultado:

Calculadora do Cidadão

<b>Dados básicos da correção pelo IGP-M (FGV)</b>	
<b>Dados informados</b>	
Data inicial	08/2009
Data final	08/2010
Valor nominal	R\$ 6.000.000.000,00 ( REAL )
Dados calculados	
Índice de correção no período	1,0660729
Valor percentual correspondente	6,6072900 %
Valor corrigido na data final	R\$ 6.396.437.400,00 ( REAL )

Fonte: <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia+geral,exportacao-agricola-e-recorde-para-mes-de-agosto,35110,0.htm>

Com os 6,61% encontrados, os 23,3% citados na notícia reduziriam para 16,69%. Quando a inflação do período é descontada, esse fato é informado no texto da notícia, e, no exemplo demonstrado, não ocorreu. Sobre descontar a inflação do período cumpre ressaltar, também, que, em muitos casos, os preços de muitos produtos são reajustados acima da inflação oficial, o que tornaria o número ainda mais impreciso, se assim tivesse sido identificado. Ainda resta considerar se os preços dos produtos ao longo dos doze meses se mantiveram estáveis, pois dada a falta de informações da notícia seria perfeitamente possível que apenas os preços tivessem subido os 23,3% anunciados, o que não representaria nenhum aumento de desempenho. Poderia ser até um decréscimo, caso o aumento dos preços tivessem sido superiores aos 23,3%. Também não há nenhuma referência à quantidade vendida, o que ajudaria a inferir com segurança sobre o preço praticado, se aumentou ou não. Ainda seria preciso informar ao leitor sobre possíveis incentivos ao setor como a concessão de crédito ou construção de uma nova estrada para escoamento da produção, ou se aumentou o número de produtores, por exemplo, o que teria concorrido verdadeiramente para um incremento nas vendas.

Com a contabilidade até pode acontecer uma utilização no sentido de divulgar resultados manipulados, que não expressam a real situação financeira de uma nação, entretanto, as diferentes contabilizações devem ser congruentes com o fluxo de caixa, o que significa que não haveria como distorcer a realidade.

Obviamente que a informação contábil se tornaria igualmente imprecisa se demonstrado apenas um único lançamento de um balanço, sem levar em consideração o todo das suas demonstrações.

Em um passado não muito distante, os governantes do nosso país divulgavam, por exemplo, um resultado de superávit primário maior do que o mesmo resultado em relação ao governo anterior, dentre outras divulgações tendenciosas ou manipuladoras da opinião pública, criando uma sensação de que o governo estaria agindo corretamente. Muitas vezes, ao se confrontar os

resultados, notava-se que os juro os corroíam praticamente em sua totalidade, aí sim, a real situação seria mostrada.

A contabilidade possui ferramental de precisão para apontar quaisquer distorções nos resultados, ainda que muitos desafios de mensuração se contraponham, embora, no momento atual, essa capacidade tenha sido suprimida, no tocante à Contabilidade Governamental. Ela pode evidenciar fraudes em licitações, exagero de gastos da máquina pública ou desvio de dinheiro público.

As ciências contábeis precisam ser utilizadas para demonstrar a má distribuição de riqueza e as distorções sociais, em que uns poucos são amparados, por estarem em situação de vantagem provida por leis tendenciosas mantidas por vontade política, em detrimento de muitos outros, ou seja: a maioria pobre que habita o nosso país. As pessoas de classes medianas, também, não conseguem acesso de forma satisfatória aos bens públicos.

## 2.2 JUSTIFICATIVA

Ao discutir a matéria Teoria das Finanças Públicas, lançou-se um desafio, uma vez que a economia não estuda a parte da distribuição de riqueza com enfoque no patrimônio dito público, da mesma forma como não o faz a Contabilidade Governamental. Esta, além de ser capaz de evidenciar as distorções ocorridas na distribuição de riqueza, pode ser capaz de penetrar no âmago da questão para explicar a lógica capitalista selvagem que transforma em comércio os serviços essenciais, os quais deveriam ser providos para todos pelo Estado.

Observando-se a atual situação, nota-se que somente os pobres estudam em escolas públicas por não terem condições de pagar as mensalidades nas boas escolas particulares, e, pelas mesmas razões, essa mesma parte da população é a que utiliza a saúde pública. Em uma análise preliminar, pode-se afirmar que a

totalidade ou a quase totalidade das verbas de saúde e educação está sendo colocada à disposição da população pobre e, dessa forma, pode parecer que o governo está agindo corretamente, entretanto, ao analisar melhor a questão, pode-se concluir que, mesmo tendo uma das maiores cargas tributárias do mundo, o Estado não destina verbas suficientes para prover os serviços essenciais para toda a população, uma vez que as escolas não têm qualidade ou não têm condições de atender à demanda, da mesma forma como acontece com os serviços de saúde, o que permite a proliferação de planos de saúde, clínicas, escolas e faculdades particulares.

No nosso país, existe uma altíssima carga tributária e, mesmo assim, a população ainda precisa bancar, para sua família, saúde, segurança e educação, já que o governo não os fornece com a qualidade necessária. Obviamente existem alguns países com cargas tributárias maiores que as nossas, como Suécia e França, por exemplo, mas, nesses lugares, os serviços públicos são muito melhores que os nossos, existindo uma melhor distribuição da riqueza e uma maior igualdade social. Com a alta tributação, o governo esmaga as possibilidades de crescimento da classe média e exclui, perversamente, os pobres do acesso aos serviços básicos, uma vez que estes não podem pagar pelos bons serviços de saúde, ou ainda padecem sem a devida qualificação profissional por causa da dificuldade de acesso à universidade pública e às escolas técnicas profissionalizantes.

Essa engrenagem pode ser explicada, em parte, pelos grandes gastos com o financiamento das campanhas políticas, momento em que os políticos se comprometem com os capitalistas, uma vez que normalmente têm suas campanhas financiadas por estes. Quando o governante, financiado por um grupo capitalista, assume o poder, governa a fim de favorecer os interesses destes, não beneficiando os serviços públicos de condições necessárias para atender a toda população, mas para que os empresários de educação, saúde e segurança prosperem.

Caberia ao governo prover uma educação básica decente e gratuita para todos, segundo a nossa Constituição Federal, só assim haveria igualdade de condições para se disputar uma vaga na universidade pública, e esta, por sua vez, precisaria ser muito ampliada para poder receber uma parcela muito maior da população.

A saúde pública e gratuita, também, deveria funcionar semelhante à particular com condições dignas de atendimentos e realização de procedimentos diversos, além, é claro, de contar com uma ampliação de toda a rede para poder atender à população.

O saneamento básico é outro indicador da péssima distribuição da riqueza produzida pelo Estado. Segundo Vitor Abdala, em notícia da Agência Brasil, divulgada pelo *site* do *Yahoo*, que contém dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, mais da metade dos domicílios brasileiros não possuem redes de esgoto. Existem alguns estados bem saneados, como o estado de São Paulo, com 82,1% dos seus domicílios cobertos por rede coletora de esgotos, Pernambuco, com 74,2% e Minas Gerais, com 68,9%. Em contrapartida, todas as outras vinte e quatro unidades da federação em 2008, época da coleta dos dados da pesquisa divulgada no dia 20/08/2010, tinham menos da metade dos seus domicílios atendidos por redes coletoras. Os estados que apresentaram os piores números em relação às redes de esgoto foram Rondônia, com 1,6%, Pará, com 1,7% e Amapá, com 3,5%, o que retrata muito bem as desigualdades regionais e a má distribuição de riqueza e tudo isso diante de um esforço do governo federal que ampliou a coleta de esgoto em 45% entre os anos de 2000 e 2008.

### 2.3 A QUESTÃO

Observa-se que um cidadão sem acesso aos serviços principais é mais pobre do que aquele que o possui independentemente dos seus bens materiais. Daí, a necessidade de se perguntar: Qual o potencial da Contabilidade para evidenciar os problemas da distribuição da riqueza?

### 2.3.1 Premissa

Em economia, aponta-se a alocação de recursos para esse ou aquele montante quando é necessário implementar investimentos em alguma área social que passa por problemas. Normalmente é dito que o governo precisará cortar despesas em outra área, para poder arcar com os gastos previstos daquela primeira, esquecendo-se dos montantes de recursos destinados às classes mais favorecidas. Com a contabilidade, pode-se mais, precisamente, apontar os reais destinos dos recursos<sup>2</sup>.

A alta carga tributária possibilita uma arrecadação sempre crescente para o Estado, o que lhe garante uma fonte de recursos vasta e legalizada. Segundo o Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, intitulado Estudo Sobre os Dias Trabalhados Para Pagar Tributos – 2009, um trabalhador brasileiro precisou trabalhar 147 dias para arcar com a carga tributária do ano passado. O Estudo demonstra, dentre outros dados, que existe uma inequívoca tendência de aumento, uma vez que os números do ano de 2009 são, aproximadamente, o dobro dos valores observados na década de 70, quando trabalhávamos apenas 76 dias para arcar com a tributação da época. No site do IBPT existem outros estudos pormenorizados, demonstrando o crescimento da carga tributária no Brasil ano após ano.

---

<sup>2</sup> Sobre os custos dos nossos governantes em várias comparações com outros países ver estudo da ONG Transparência Brasil intitulado “O Custo dos Nossos Governantes”.Disponível em: <http://www.transparencia.org.br/docs/custoCasas2008.pdf>

O estudo demonstra, também, que existem alguns países onde é necessário trabalhar um pouco mais para arcar com a carga tributária: Suécia, com 185 dias e França, com 149 dias. Os outros países apontados pelo estudo apresentam números menores que os nossos, como, por exemplo, a Espanha, com 137 dias e os Estados Unidos, com 102 dias. Deixando de lado a comparação com os países do primeiro mundo, e observando as indicações em relação aos nossos vizinhos, da América do Sul, fica claro que os nossos números são muito piores que os da Argentina, com 97 dias, Chile, com 92 dias e México, com 91 dias.

Dada à má distribuição de riqueza na nossa sociedade, o ferramental das Ciências Contábeis poderia ser utilizado para, em um primeiro momento, apontar e depois realizar uma melhor distribuição, caso a vontade política dos nossos governantes assim permitisse, ou, quando a sociedade passar a exigir destes um melhor uso das verbas, uma vez que, mesmo diante dos recordes de arrecadação, observamos as frequentes omissões dos poderes públicos na assistência à população.

Segundo Lucila Soares e Sandra Brasil (2006):

Nenhum Presidente brasileiro deixou o governo com menos gastos do que quando entrou. Desse vício surgiu a tromba gigante de um Estado que já suga 40% da riqueza nacional.

O estudo está publicado na *Revista Veja*, de 04 de outubro de 2006, e auxilia a compreender por que cada vez mais os governos se sucedem aumentando a carga tributária do nosso país.

Corroborando com o estudo citado, Luciana Vandoni, *apud* Os Novos Pensadores (2010) comenta em suas próprias palavras:

A Nossa dívida interna saltou de 650 bilhões de reais em 2003, para 1 trilhão e 600 bilhões de reais em 2009, e a nossa arrecadação em 2003 que foi de 340 bilhões, em 2008 foi de 1 trilhão e 24 bilhões de reais.

No emprego atual das Ciências Contábeis nas finanças públicas, o patrimônio do cidadão não é contemplado, ainda que seja, a Contabilidade, a

ciência que se ocupa em estudar o patrimônio, conforme detalharemos mais nas próximas páginas deste trabalho. Dessa forma não é possível demonstrar, claramente, quem se apropria da riqueza produzida pelo Estado, seja com a Contabilidade Social ou com a Contabilidade Governamental, dois campos destinados a mensurar, registrar e analisar as finanças públicas dos entes das três esferas de governo: O município, o estado ou a união.

### 2.3.2 Objetivo geral

Este trabalho visa a demonstrar o potencial da Contabilidade ao evidenciar as distorções da distribuição de riqueza no nosso país.

### 2.3.3 Objetivos específicos

Pretende-se:

- Discutir a função da Contabilidade e algumas de suas técnicas, para demonstrar que os postulados do ramo do seu conhecimento podem ser utilizados para apontar os destinos da riqueza produzida pelo Estado.

- Demonstrar que, mesmo diante das técnicas e do aparato legal da Contabilidade Governamental e do advento da Contabilidade Social, as ações dos gestores continuam questionáveis, pois ocorre uma desequilibrada distribuição de riqueza e não se conhece a forma como esta é distribuída.

- Criar um novo campo para a Contabilidade, colocando-a sob um novo enfoque a fim de evidenciar a destinação dos recursos submetidos à vontade política.

### 2.3.4 As pesquisas

A presente pesquisa, como é peculiar às investigações em ciências sociais, possui tipologia, segundo Martins (1990, p. 23), classificada como pesquisa *não experimental*, por não se poder interferir nas variáveis. “O pesquisador observa, analisa, registra e correlaciona fatos e variáveis sem manipulá-los”.

No tocante à forma de estudo do objeto desta pesquisa, ela pode ser classificada em partes distintas. Dentre as classificações disponíveis para as pesquisas não experimentais, há a *pesquisa bibliográfica*, pois possui partes que interpretam consultas a textos para embasar a teoria descrita pré-existente sobre os assuntos abordados; *pesquisa descritiva*, uma vez que se busca o entendimento das características, causas, relações e associações entre as variáveis abordadas; e *pesquisa-ação*, que possui a característica de sugestão, provocação ou incentivo no equacionamento dos problemas encontrados.

Almeida e Parra (1998, p. 77) preconizam que, no estudo das ciências econômicas, alguns métodos podem auxiliar o trabalho a depender dos objetivos da pesquisa, como, por exemplo, o *método histórico*, que auxilia o pesquisador a analisar e entender os problemas a partir de uma perspectiva histórica, em que se citam os impactos de uma nova política de financiamento de um determinado setor, que só podem ser observados e estudados depois de algum tempo e o *método econométrico* que tem como objeto de estudo os aspectos quantitativos das relações entre os fenômenos econômicos.

Para a execução deste trabalho, priorizaram-se, além das pesquisas acima descritas, o olhar do autor sobre uma nação injustamente administrada, suas inquietações sócias e políticas de cidadão que busca, por meio de seu conhecimento acadêmico, discutir, sugerir para amenizar as discrepâncias sociais existentes no país.

A seguir, um quadro representativo da Matriz de Planejamento para a elaboração desta dissertação está demonstrado:

## 2.4. Matriz de Planejamento

<b>MATRIZ DE PLANEJAMENTO</b>						
<b>Tema:</b> A Contabilidade como Ciência Aplicada à Questão da Distribuição de Riqueza – Uma Discussão Preliminar.			<b>Objeto de Estudo (fenômeno):</b> A Péssima Distribuição de Riqueza.			
<b>Problema:</b> Qual o potencial da Contabilidade para evidenciar os problemas da distribuição de riqueza?			<b>Hipóteses / Pressupostos:</b> Mau uso dos recursos públicos, descumprimento das obrigações do Estado frente à hipertributação, favorecimento de uns poucos em detrimento à assistência para muitos.			
<b>Objetivo:</b> Analisar o potencial da Contabilidade na mensuração dos agregados nacionais para a evidenciação das distorções da DR.			<b>Justificativa:</b> A Contabilidade Governamental não enfoca o patrimônio do cidadão e, dessa forma, não trata da distribuição de riqueza, situação econômica distinta entre alunos de escolas públicas e privadas.			
<b>Estratégia Metodológica:</b> Pesquisa bibliográfica.		<b>Unidade de Análise:</b> União.		<b>Corte Temporal:</b> Ano de 2009.		
Modelo de Análise			Fonte de Dados	Instrumento de Coleta de Dados	Técnica de Tratamento de Dados	Questões Operacionais
Conceito	Dimensões	Indicadores				
Cont. S.	Dist. R.	H T, A E.	Livros	Teorias E S	Contraposição.	Ausência Mensuração
			Leis	Teorias Cap	Evidenciação.	
				Teorias Com		
				Teorias Econ		
				Análise Pol.		

Fonte: Elaboração própria

### 3 O MOVIMENTO DA CONTABILIDADE COMO CAMPO DO CONHECIMENTO

Para propor o uso da Contabilidade como ferramenta, que é o pilar teórico, é preciso explorar a literatura que contempla essa ciência, especialmente no contexto operacional e profissional, além da análise dos seus principais momentos, desde sua história aos dias atuais.

Segundo Lopes de Sá (1997, p. 20), a história da contabilidade é, muito provavelmente, tão antiga quanto à história das civilizações. Desde tempos muito remotos, já se realizavam registros rudimentares de contagem de patrimônio, principalmente animais, ou peles, por meio de riscos ou sulcos encravados nas rochas ou em ossos, antes mesmo que o homem aprendesse a contar ou a escrever.

Recentes descobertas evidenciam registros contábeis rudimentares em cavernas do sul da França, de cerca de 27.000 anos a.C. Sabe-se que a existência do homem sobre a terra conta-se por milhões de anos, e que a preservação da espécie passou sempre pela organização familiar, e certamente, sempre existiram problemas para a apuração dos haveres.

Muitos materiais foram recolhidos que remontam à era neolítica, quando já estava presente uma pré-racionalização ao se identificar os bens e seus proprietários e já se contava com uma produção artesanal e com a construção de casas. Este período compreende, mais ou menos, 5.000 a 7.000 anos a.C.

Na Mesopotâmia, devido ao grande desenvolvimento das sociedades, dos estados e dos poderes religiosos e de suas riquezas, somados aos das artes e da escrita, os registros contábeis tiveram um grande desenvolvimento. A escrita cuneiforme, basicamente contábil desse período (cerca de 4.000 anos a.C.) dos sumérios, era realizada em pequenas placas de argila que depois passaram a ser feitos em peças maiores, de 20cm, dando origem ao diário, contendo ainda registros gerenciais e de orçamento. Assim, a Contabilidade foi se desenvolvendo na região. Antes de *Hammurabi*, surgiu o sistema centralizador de *Accad* e

Suméria, que resultou na Babilônia, até cerca de 2.000 anos a.C., com o advento da razão.

Existem algumas coincidências temporais entre os povos da mesopotâmia e os egípcios, embora os primeiros fossem pioneiros. Entretanto, com o advento do papiro, no período de 2.900 a 100 anos a.C, os registros contábeis sofreram muitos avanços, como a distribuição de despesas por centros distintos.

Em Creta, durante o período de 3.400 a 500 anos a.C., foram encontradas peças de mármore para exposição de balanços em praça pública, bem como a iniciativa da doutrina patrimonialista, uma das primeiras instituições científicas da contabilidade, embora ainda não se constituísse o período científico. Muito do que contribuíram os gregos e os romanos foi perdido com a destruição dos acervos. Mesmo assim, ainda se têm abundantes registros e fatos, como dos custos das viagens de conquistas de novos territórios, além das declarações de todas as riquezas feitas por um só homem, o contador geral do estado, que também era o de melhor remuneração em todo o império romano.

Depois da queda do império romano, no século V da nossa era, o declínio da riqueza na Europa foi inevitável e, com Justiniano, a Igreja passou a controlar todas as riquezas em moeda e terras. Alguns reinos bárbaros, que eram verdadeiros estados, seguiam as premissas contábeis herdadas dos romanos. No oriente, entretanto, o progresso seguia sem a influência do clero e sem o declínio das riquezas e das cidades, onde, então, estruturou-se um critério que mais tarde se desenvolveria na baixa idade média na Itália: as partidas dobradas ou partidas duplas.

Para *Hendriksen e Breda* (1991, p.32), em seu segundo capítulo, chamado “*Four Thousand Yars of Accounting*”, a Contabilidade é um produto da renascença italiana, pois as mesmas forças que iniciaram a renovação do espírito humano, impulsionando as artes e as ciências, criaram a Contabilidade. Não se sabe ao certo quem inventou a técnica, propriamente dita, da contabilidade, entretanto sabe-se que ela apareceu, *para o mundo ocidental, pelo menos* (grifo nosso), durante os séculos 13 e 14 nos principais centros do norte da Itália.

O primeiro registro contábil, feito com um completo sistema de partidas dobradas, foi encontrado na cidade de Gênova, no ano de 1340. Outros fragmentos pioneiros também foram encontrados na contabilidade de uma empresa comercial em Florença, chamada *Giovanni Farolfi & Company*, entre 1299 e 1300.

A primeira obra de grande difusão no mundo ocidental, demonstrando o princípio das partidas dobradas, foi escrita pelo frei franciscano chamado *Luca Pacioli* que passou a maior parte da sua vida dedicando-se ao ensino nas universidades de *Perugia*, *Florença*, *Pisa* e *Bolonha*. Terminou sua carreira ensinando matemática na universidade de *Roma*, a convite do papa Leo X. Dentre os seus amigos, estiveram papas, o matemático e arquiteto *Leon Battista Alberti* e, o mais próximo de todos, *Leonardo da Vinci*.

*Pacioli* foi verdadeiramente um dos produtos da renascença, período conhecido como o renascimento das letras e das artes, como um todo, tendo seu início na *Itália*. O título da sua obra é *Summa de Arithmetica, Geométrica, Proportioni et Proportionalita* e foi lançada em 1494, em *Veneza*, apenas dois anos depois de *Colombo* descobrir a América, e alguns anos depois da primeira impressão ter sido feita em *Veneza*, o que demonstra a importância do contexto histórico deste trabalho.

### 3.1 CAMPOS DA CONTABILIDADE

Segundo *Niswonger* e *Fess* (1980 p. 07), os principais campos da Contabilidade são a contabilidade geral, que se aplica à realidade financeira das entidades; a auditoria, que se resume como um conjunto de técnicas para a revisão da contabilidade e confirmação das suas aferições; a contabilidade de custos, que se dedica auxiliar a administração da entidade, no sentido da redução dos custos diversos e do planejamento de novas ações a contabilidade gerencial,

que auxilia os administradores nas suas ações de cunho decisório, para um melhor desempenho da entidade; a contabilidade fiscal, que atua em observação íntima à legislação fiscal, procurando evitar o pagamento de impostos indevidos por parte da firma; a contabilidade orçamentária, que auxilia na rota das decisões sobre operações futuras; e a contabilidade governamental, que se especializa em transações de entidades de direito público, observando os princípios e normas legais da administração pública.

Há alguns anos, foi criada a Contabilidade Social, que é o instrumental capaz de medir, do ponto de vista macroscópico, o movimento econômico de uma nação.

Para aferir o real desenvolvimento de uma nação, devemos levar em consideração o índice de *Gini* que serve para demonstrar a distribuição de renda nos países e o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, como um dos principais indicadores sociais, além dos indicadores de qualidade de vida divulgados pelo Banco Mundial e pela Organização das Nações Unidas – ONU.

Outro desafio para a Contabilidade Social é a mensuração dos danos ambientais. Se um país produz, mas degrada as florestas ou polui a água, por exemplo, certamente esse tipo de dano deveria ser levado em consideração na medida do produto nacional dessa nação. Parte dessas receitas deveria ser utilizada, inclusive, para pagar os custos da recuperação do patrimônio danificado, quando possível.

Cumprе ressaltar que a semelhança entre a Contabilidade Empresarial e a Social restringe-se apenas à forma e à estrutura técnica, como contas, balancetes, balanços e lançamentos contábeis. Sua substância e seus objetivos são completamente diferentes.

Atualmente, mais precisamente, desde o fim do ano de 2007, a Contabilidade vem passando por mudanças com o advento da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e a MP 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, diplomas que alteraram a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, mais conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas – SA, também destinada aos outros tipos societários. Essas leis fizeram a convergência

das práticas contábeis do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade, conhecidas como Normas IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) e são fiscalizadas, aqui no Brasil, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que foi criado por uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Com a convergência, a contabilidade no Brasil, além de ter mudado sua forma de escrituração, adquiriu novas posturas, dentre as quais se pode citar a segregação entre a contabilidade e o fisco, tornando-a essencialmente econômica, pois os valores reais dos ativos devem ser lançados e não apurados em tabelas de depreciação, principal característica marcante das normas internacionais: a primazia da essência sobre a forma, que fará com que os contadores passem a registrar os valores justos e reais dos ativos e passivos, a fim de evidenciar a real situação da empresa, praticando um subjetivismo responsável, em detrimento da objetividade, por meio de bons julgamentos, que possibilitarão à profissão de contador ser liberal e mais respeitada, diante dos desafios e dificuldades postas em referência à mensuração de alguns ativos, como os intangíveis, por exemplo.

## 4 A CONTABILIDADE E SEU ALCANCE

### 4.1 A AUSÊNCIA DE ENFOQUE NA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA

Segundo Paulani e Braga (2006 p. 04), a contabilidade, com o seu princípio das partidas dobradas, determina que, para um lançamento a crédito, deve sempre existir um lançamento correspondente a débito e, com sua exigência de equilíbrio interno, o valor do débito deve ser igual ao valor do crédito. Além da necessidade de equilíbrio entre todas as contas do sistema, é um instrumento capaz de mensurar sistêmica e logicamente a evolução dos agregados econômicos ou o seu desempenho em uma nação.

Por meio de um comparativo percentual, observa-se, na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD, por exemplo, que o número de aparelhos de micro-ondas cresceu em relação ao número de residências existentes, observando, evidentemente, suas variações percentuais e não seus números absolutos, o que significa dizer que, se o número do referido eletrodoméstico aumentou 11% em uma localidade de um ano para o outro, isso só pode ser considerado um aumento real, se o número de residências tiver aumentado menos do que os mesmos 11% na mesma localidade.

Obviamente não se pode concluir que a distribuição de riqueza melhorou no período somente por causa de um único indicador, principalmente porque seria necessário observar, ainda, se não houve uma grande promoção ou aumento da produção com respectiva queda de preços dos referidos produtos, dentre outras considerações que deveriam prover o lastro para a informação divulgada.

Nas organizações empresariais, as variações causadas por sazonalidades, concorrência ou mudanças na legislação tributária podem causar modificações de desempenho econômico ou entre grupos de contas. No caso dos agregados nacionais, prevalece a vontade política como força atuante nas mudanças entre os

montantes de dinheiro destinados para uma ou outra finalidade. Agentes externos também poderão causar influências no âmbito interno de um país se seus governantes assim permitirem.

A administração pública prestará os serviços à população, utilizando os recursos advindos da arrecadação dos impostos, que deveriam ser tratados na Contabilidade Governamental como integralização de capital e não como receitas. Esta faria, por conseguinte, a distribuição e/ou redistribuição de riqueza, a alocação dos recursos restantes, na conta denominada Saldo Patrimonial, evidenciando potenciais serviços futuros a serem prestados aos cidadãos.

No atual emprego do ferramental Contábil, mais precisamente no tocante à Contabilidade Governamental dos entes públicos municipais estaduais ou da união, a verdadeira distribuição de riqueza não é mostrada. Precisa-se utilizar o ferramental do campo da contabilidade para mensurar melhor a distribuição de riqueza.

#### 4.2 A IMPORTÂNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS

Segundo Pascoal, (2008, p. 119), em um Estado republicano, é necessária a existência de um controle externo das contas públicas, exercido por meio de uma instituição de natureza administrativa, autônoma e independente, com o objetivo de fiscalizar a atividade financeira do Estado e a forma como os recursos da coletividade estão sendo aplicados. No tempo do Império, não existia um controle externo das contas, e as despesas e gastos públicos eram decididos e fiscalizados apenas pela coroa, o que criava uma situação de injustiça social muito grande, pois os gastos reais sempre eram imensos e o assistencialismo à sociedade não era feito em uma medida satisfatória. É uma característica dos Estados Republicanos, portanto, possuir um sistema de controle externo das contas públicas.

O controle da Administração Pública dos Estados modernos é exercido por Tribunais ou Conselhos de Contas que são encontrados em países de tradição latina, como, por exemplo, Brasil, Alemanha, Espanha, França, Portugal e Bélgica, e são órgãos colegiados compostos por membros indicados pelo parlamento com mandato limitado, que gozam das prerrogativas da Magistratura. Na maioria dos países, o Tribunal de Contas está ligado ao poder Legislativo, embora nos países africanos integre o Poder Executivo e, em Portugal e Angola, está vinculado ao Poder Judiciário.

Nos países de tradição britânica, como, por exemplo, Inglaterra, Estados Unidos, Canadá e África do Sul, o controle das contas públicas é feito por um sistema de Controladorias ou Auditoria Geral, órgão unipessoal, representado por um Controlador ou Auditor Geral, que possui mandato limitado e prerrogativas da Magistratura. Cabe a ele, juntamente com um quadro de Auditores, checar se a aplicação dos recursos se deu conforme as suas finalidades.

Atualmente, o sistema de Tribunais de Contas evoluiu, não analisa somente a questão da legalidade, como o fez no passado, algo insignificante. Para justificar a sua existência, passou a atuar com a aplicação de técnicas de Auditoria, nas contratações e execuções de obras e serviços, julgando os aspectos de mérito, como a economicidade, eficiência, legitimidade e resultados.

No nosso país, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, foi editado o Decreto nº 966-A, que criou o Tribunal de Contas da União – TCU, em 1890. Segundo Rui Barbosa, apud PASCOAL (2008, p. 122), o nosso TCU deveria ser uma instituição:

[...] intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparentoso e inútil.

Ainda, segundo Pascoal, o Decreto não chegou a ser cumprido, e só com a Constituição de 1891 é que o TCU passou a operar normalmente. Depois foram

criados os Tribunais de Contas dos Estados e alguns Tribunais ou Conselhos de Contas dos Municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF determina, no seu art. 59, 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 da própria Lei. Cumpre esclarecer que esta Lei foi criada com o objetivo de proibir que um Administrador Público gaste mais do que arrecade, o que, frequentemente, acontecia. A LRF determina, também, dentre outras coisas, o cumprimento dos limites de gastos do Poder Legislativo Municipal, limites máximos para gastos com dívida pública e pessoal e os limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar, contas dos sistemas da Contabilidade Governamental que será detalhado a seguir.

Os Tribunais de Contas fiscalizam, de acordo com a Lei de Crimes Fiscais, uma série de condutas, passíveis de responsabilização penal, em caso de descumprimento à LRF, além das infrações administrativas, como, por exemplo, deixar de promover medidas para redução do montante total da despesa com pessoal, deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos previstos em Lei, deixar de divulgar ou de enviar o relatório de gestão fiscal e propor Lei de Diretrizes Orçamentárias que não contenha as metas fiscais estabelecidas em Lei.

Outra conduta muito importante para nortear os trabalhos dos TCs é a Lei de Licitações. Existe previsão constitucional para que os TCs solicitem cópias dos editais das licitações para que os órgãos da Administração Pública interessados procedam segundo as adequações indicadas pelos Tribunais de Contas.

Conforme foi dito anteriormente, o Tribunal de Contas não deverá se pautar somente nas questões legais, agindo e fiscalizando de acordo com as Leis citadas e outras tantas do nosso ordenamento jurídico, ligadas ao Direito Financeiro do Estado. O TCU deverá se pautar, também, pelos seus aspectos objetivos como o contábil, o financeiro, o orçamentário, o operacional, o patrimonial, inclusive nos aspectos ambientais.

### 4.3 ASSIMETRIA INFORMACIONAL NAS EMPRESAS

Para evitar os conflitos gerados pela agência e pela assimetria informacional observada nas relações gestor – acionista nas empresas privadas e, no sentido de evitar o desvio ou mau uso dos recursos financeiros e garantir o seu correto emprego e destino, todas as demonstrações financeiras das grandes companhias são auditadas por grandes empresas independentes de auditoria. Todas as empresas constituídas sob a forma de S. A. (Sociedade Anônima) são obrigadas a divulgar seu balanço e demais demonstrações financeiras, que são produzidas pela sua contabilidade interna. Os resultados ali demonstrados são testados por meio de amostragens por uma dessas empresas de auditoria independente, que irá analisar se os números correspondem à verdade, indo até o âmago das atividades, fazendo a revisão da contabilidade, checando compras, contratos, contando estoques e recolhimentos de impostos, dentre outras coisas, para posteriormente elaborar o parecer sobre as demonstrações financeiras das empresas.

As principais empresas internacionais de auditoria, sérias e independentes, conhecidas como “*Big Four*”, ou as quatro grandes empresas de Auditoria<sup>3</sup>, não podem se envolver em fraudes, sob a pena de desaparecerem do mercado, como aconteceu no caso do escândalo da *Enron*, empresa de energia dos Estados Unidos, que chegou a abrir outra empresa menor para absorver os prejuízos. Os auditores que encobriram a fraude eram de uma das, então, “*Big Five*”, empresas de auditoria, e simplesmente queimaram os “papéis de trabalho de auditoria”, quando o escândalo emergiu.

Dada à segurança do mecanismo de avaliação da contabilidade por outra empresa independente, a fraude não pôde se sustentar por muito tempo e, como

---

<sup>3</sup> Para maiores detalhes, ver notícia da ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, sobre o mercado e a atuação das quatro grandes empresas de Auditoria. Disponível em: [http://www.abrasca.org.br/noticias/PDF/auditoria\\_das\\_bigfour.pdf](http://www.abrasca.org.br/noticias/PDF/auditoria_das_bigfour.pdf)

consequência, as carreiras dos auditores foram seriamente comprometidas e a empresa de auditoria deixou de existir.

Caso alguma irregularidade possa comprometer a saúde financeira da empresa ou evidencie uma prática ilícita, por parte de algum sócio dessa S. A., a empresa independente de auditoria pode negar o parecer ou, em casos menos graves, emitir um parecer com ressalvas.

Este mecanismo confere segurança aos investidores de ações, pois, se elas possuem um parecer de auditoria favorável e estão indicando um crescimento econômico nas suas demonstrações financeiras, certamente, a compra de suas ações significa um investimento seguro e as suas demonstrações financeiras são fontes fidedignas de informação acerca dos números ali divulgados.

#### 4.4 MENSURAÇÃO CONTÁBIL X MENSURAÇÃO ECONÔMICA

Segundo *Hessen*, apud MARTINS *et al* (2001, p. 15), equipe de Professores da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA da Universidade de São Paulo – USP, na obra, intitulada Avaliação de Empresas – da Mensuração Contábil à Econômica, o valor:

[...] pertence ao número daqueles conceitos supremos, como os do 'ser' e da 'existência', dentre outros, que não admitem definição. Tudo o que pode fazer-se é simplesmente tentar uma clarificação ou mostração do seu conteúdo.

A Contabilidade e a Economia necessitam operacionalizar cotidianamente esse complexo conceito: o valor. Muitas vezes, profissionais e doutrinadores procuram evidenciá-lo em modelos cientificamente construídos e, diante das premissas reveladas, tende-se a considerar que a interpretação destas está errada, mas não os modelos científicos. Longe de pretender esgotar a discussão

filosófica acerca do valor, mas apenas ventilar a discussão sobre esse conceito, cumpre salientar que, na mensuração dos números das empresas, a contabilidade pode fornecer resultados distintos, dependendo do usuário para o qual ela esteja empenhada em atender. Pode ser o governo, a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, os acionistas ou os dirigentes.

Considerando que as informações contábeis fossem dirigidas para apenas um usuário e, partindo da premissa de que a percepção de valor é individual, as demonstrações contábeis cumpririam com sua função ao revelar um resultado ainda mais facilmente. Bastaria levantar o perfil desse usuário, se prudente ou audacioso, seu nível de conhecimento, dentre outras informações, e adequar as demonstrações.

Para evitar equívocos dentre as diferentes possibilidades de contabilização, foram criados os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos – PCGA e as normatizações do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. É importante lembrar que as diferentes possibilidades de mensuração contábil não são excludentes umas das outras, mas, pelo contrário, são complementares. São visões diferentes do mesmo objeto e são todas convergentes num ponto: são distribuições diferentes de um mesmo fluxo de caixa (registros de entradas e saídas de recursos) e são sempre conciliáveis com ele. São, também, de valores convergentes no longo prazo.

Como é peculiar em todas as ciências sociais, a Contabilidade também poderia sofrer influências políticas ao criar uma assimetria informacional, entretanto, seria praticamente impossível sustentar, por muito tempo, uma divulgação incorreta ou, se um governante tivesse lesado os cofres públicos e conseguido esconder o rombo financeiro, o seu sucessor certamente o denunciaria e poderia comprovar os fatos, fazendo uma comparação entre os registros e a realidade.

Se houvesse uma investigação séria, com um ferramental que evidenciasse, de forma correta, a culpa do envolvido, dificilmente ele conseguiria tirar vantagem de uma situação como essa.

Não se pretende sugerir que apenas a aplicação das Ciências Contábeis seria suficiente para a elucidação dos problemas sociais. Entende-se que a distribuição de riqueza é um problema crucial, entretanto a compreensão deste está apoiada em várias outras ciências e teorias e, certamente, as suas soluções passariam pelas mesmas ciências e conhecimentos. Outros campos do conhecimento se dedicaram à questão e até o presente momento a ausência da contabilidade é sentida. Segundo Santos (2008, p. 16):

As teorizações, as abstrações quando aplicadas se relacionam com problemas de dimensões mais reduzidas, portanto, mais particulares. Não se conhece qualquer teoria que apreenda por inteiro a problemática social.

Normalmente, os meios de comunicação utilizam-se de economistas ao divulgar, para o grande público, a situação financeira do país, bem como os movimentos da balança comercial ou de resultados de indicadores sociais, como o aumento de empregos ou outras informações. A contabilidade poderia - e certamente o faria - evidenciar os resultados exatos em valores numéricos ou por meio de índices devidamente lastreados e informações completas oriundas do conjunto de demonstrações contábeis.

Segundo *Green e Nore* (1979, p. 10) “a economia se ‘acasalou’ com a política”, ou seja, a ciência da alocação de recursos, um dos seus pilares, teve de ser deixada de lado à medida que os analistas eram forçados a considerar a presença de trabalhadores e de sindicatos e a crescente importância do estado capitalista. Neste trabalho, são citadas várias denominações pejorativas como “economia burguesa” ou “economia predominante” para evidenciar o distanciamento desses cientistas com a realidade das divulgações, sobretudo, na mídia jornalística televisiva ou impressa.

Imagine-se a hipotética situação: Um economista vai à televisão e fala que o Brasil obteve um bom desempenho no tocante ao superávit primário. Ele sabe que, ao se computar os juros da dívida, esse resultado que parecia positivo, se converterá em negativo, mas, por força política, é obrigado a divulgar somente parte da informação. Se fosse um contador, mesmo sob a influência política, ele

não teria como divulgar um número positivo, uma vez que se tratava de um número negativo. Ou, pelo menos, o número negativo estaria estampado nos demonstrativos, impedindo assim a divulgação falsa. Se esses demonstrativos fossem, então, auditados por empresas sérias e independentes, o que é preferível, a divulgação incorreta seria praticamente impossível.

Obviamente, a economia possui ferramental para realizar aferições precisas, entretanto, a influência política tem, sistematicamente, prejudicado essa preciosa capacidade da ciência que tem no significado do seu nome a “administração da casa”. A questão é meramente política e, dessa forma, essa administração é praticada em proveito dos administradores e não da maioria, que a tudo sustenta. Nesse sentido, corrobora Santos *et al.*, no seu artigo para a Revista de Administração Pública – RAP (2006, p. 02):

[...] as razões dos sucessos ou fracassos das políticas ditas públicas, particularmente em contextos de países periféricos [...] compreender que o resultado está associado muito mais à forma de gestão da demanda social – administração política – do que à precisão do cálculo previamente estabelecido.

Conforme colocado por Almeida e Parra (1998, p. 75), a economia é a ciência da escassez. Tem como função administrá-la e esta é a sua razão de existir. Se não a houvesse, os bens existiriam em quantidades ilimitadas, capazes de atender a todas as necessidades, e seriam bens livres, e não bens econômicos.

Cabe aos economistas, sob esta ótica, em função dessa escassez, decidir o que produzir, como produzir, de acordo com os ditames do mercado, levando em consideração os recursos tecnológicos disponíveis, principalmente no tocante aos seus custos de produção; e, para quem produzir, o que será definido pela política norteadora do Estado em questão, dadas as condições de poder aquisitivo, dentre outras.

O Estado deve gerir a alocação de recursos, ou seja, atender às necessidades públicas, tomar as decisões de quanto, como e onde alocar os valores arrecadados sob a forma de impostos, tendo como ferramenta básica, para tanto, uma contabilidade orçamentária. Existe, em alguns municípios, o

Orçamento Participativo, modo de ouvir a população, e juntamente com ela, decidir como devem ser gastos certos recursos disponíveis. Dessa forma, uma das funções primordiais do Estado está perfeitamente concordante com os postulados da economia, exceto pela danosa influência política que incide sobre esses cientistas.

Para a Contabilidade, diante do atual cenário, seria muito mais apropriado, ao invés de tentar decidir o que fazer com os poucos recursos restantes, atender às necessidades da sociedade, evidenciando os gastos excessivos com as aposentadorias dos políticos, para filhas e parentes de vários tipos, (inclusive os que não possuam laços sanguíneos) de militares e altos salários vitalícios para juízes e promotores condenados por crimes. Somente com esses recursos, se fossem disponibilizados para um emprego social, seria possível implementar vários leitos em hospitais ou construir bons presídios ou, ainda, muitas salas de aulas com professores capacitados.

A partir de uma inferência na própria CF, no seu artigo 37, constante do capítulo VII que determina normas da administração pública:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade.

Se a economia é a “ciência dos tristes”, a contabilidade deveria ser então, a “ciência dos suicidas”!

A escassez da qual a economia trata de se ocupar é uma crise de cunho político. É preciso lembrar que o Estado tem algumas prerrogativas em relação a outros agentes econômicos. Segundo Santos *et al* (2006, p.4), o Estado pode determinar unilateralmente as políticas fiscal e monetária, além de poder decidir o preço que quer receber nas vendas de títulos da dívida pública:

[...] se existe uma crise financeira do Estado ela não produz, ou pelo menos não tem produzido efeitos devastadores a exemplo do que deveria ocorrer com a concepção clássica de crise financeira. O passivo não está deteriorado a ponto de se configurar numa crise sistêmica.

Se não há passivo deteriorado, certamente a contabilidade evidenciaria esse fato, afastando a possibilidade de classificar a situação, meramente política (falta de recursos para atender dignamente toda a população), em “crise financeira”. Ficaria evidenciado, portanto, que os recursos não só existem como foram aplicados em destinos decididos por uma minoria que a tudo governa e domina, ou seja, pelas classes dominantes.

## **5 A NECESSIDADE DA CONTABILIDADE POLÍTICA DEMONSTRAR A VERDADEIRA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA**

Segundo Araújo *et al* (2009, p. 2), o Orçamento Público pode ser definido como um instrumento técnico-legal de demonstração do planejamento dos entes da Federação, (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Contém as diretrizes, prioridades, objetivos e metas do governo em questão, estabelecendo as previsões de receitas a serem arrecadadas e procedendo com a fixação das despesas, que são autorizações dos gastos a serem realizados pelo poder público para atendimento às demandas da coletividade.

As primeiras normatizações sobre Orçamento Público são encontradas no Brasil desde os tempos do Império, em 1824, muito embora não seja peculiar a uma estrutura monárquica possuir sistemas de controle externo das contas públicas, conforme demonstrado anteriormente. As disposições da carta de 1824 não traziam, no seu bojo, determinações sobre previsão de receitas e fixação de despesas, entretanto, um Decreto de 1830 implementou essas normatizações para o exercício financeiro do Império de 01/07/1831 a 30/06/1832. Posteriormente, com a passagem à República, registram-se alguns avanços nas legislações, como a Constituição da República de 1891 que instituiu o TCU, embora ainda determinasse a responsabilidade da aprovação do orçamento ao Parlamento. Outro avanço nessa época foi a sanção do Código de Contabilidade da União, o Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que pretendia realizar o ordenamento, a uniformização, a disciplina e o controle dos procedimentos orçamentários, financeiros e contábeis das finanças públicas brasileiras. A Constituição de 1934 trazia uma parte específica com disposições sobre o Orçamento Público, atribuindo ao Presidente da República sua elaboração, e ao Legislativo, sua discussão e votação. A Constituição de 1937 estabeleceu a competência ao Poder Executivo para elaborar e apresentar a proposta orçamentária.

Na égide da Carta Magna de 1946, foi editada a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que também foi recepcionada pelas Constituições de 1967/1969 e de 1988, sendo, até o presente momento, o diploma legal que orienta, dentre outras coisas, as normas gerais para elaboração e controle dos Orçamentos Públicos e os balanços dos entes da Federação, em substituição ao antigo Código de Contabilidade da União. Outro avanço moderno foi a edição da LRF, comentada anteriormente, que prevê, dentre outras coisas, a ampliação da visibilidade, para o cidadão, dos elementos do Orçamento Público. Determina a obrigatoriedade da elaboração e ampla divulgação de versões simplificadas dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, além de instituir, para as três esferas de governo, o Relatório de Gestão Fiscal.

No Brasil, o Orçamento Público é composto pelo Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, que são instrumentos instituídos pela CF, sendo os respectivos Projetos de Lei de exclusiva competência de cada chefe do Poder Executivo (que são os dirigentes com cargo eletivo: Presidente, Governador e Prefeito) de cada esfera de governo. Cumpre esclarecer que o PPA, muito embora não tenha no nome a palavra “Lei”, é, também, um instrumento constituído em forma de lei, possuindo todas as suas características.

O PPA é um instrumento legal cuja validade é de quatro anos, conforme anuncia a sua nomenclatura, para coincidir com o tempo de mandato dos dirigentes eleitos da União, estados e municípios, entretanto, quando um novo dirigente assume o cargo, este ainda governará com o orçamento do governo anterior por um ano, e o seu orçamento durará até o fim do primeiro ano do próximo governo, e assim por diante. O diploma legal teve como embrião o Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, previsto no artigo de número 23 da Lei 4.320 de 1964, que continha as estimativas de receitas e despesas de capital, além de explicitar a necessidade de se correlacionar os programas constantes às metas objetivas em termos de realização de obras e prestação de serviços.

De acordo com a CF, artigo 165, a Lei que instituir o PPA deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes que orientarão as estratégias da administração, os objetivos que indicarão os resultados pretendidos com a execução dos seus programas e as metas que permitirão a mensuração qualitativa e quantitativa das ações governamentais implementadas. A nossa Carta Magna determina também, dentre outras coisas, que os orçamentos fiscal e de investimento das empresas devem estar compatibilizados com o PPA, a fim de reduzir as desigualdades regionais, porém seguindo critérios populacionais; os planos e programas nacionais, regionais ou setoriais serão elaborados em consonância com o PPA e aprovados pelo Congresso Nacional ou Assembleias Legislativas dos estados; o início de qualquer projeto que ultrapasse um exercício financeiro, dependerá da sua inclusão no PPA ou em Lei que autorize, sob pena de crime de responsabilidade do gestor.

Ainda segundo Araújo *et al* (2009, p.11), nas três esferas, o ciclo de preparação do PPA é o seguinte:

- 1 – Preparação do Projeto de Lei pelo Poder Executivo, compreendendo as análises desenvolvidas, a consolidação das propostas dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público. Nos municípios, o PPA contém as propostas do Poder Executivo e da Câmara Municipal;
- 2 – Apreciação e aprovação do Projeto de Lei pelo Poder Legislativo;
- 3 – Sanção e promulgação da Lei pelo Poder Executivo;
- 4 – Execução dos programas pelos órgãos e entidades dos três poderes e do Ministério Público, com redefinição, a cada ano, das prioridades e metas a serem estabelecidas na LDO e dos projetos e atividades que integrarão a LOA;
- 5 – Avaliação na qual devem ser analisados os resultados de cada programa, e os impactos do PPA quanto aos aspectos global, setorial e regional.

Atualmente a União está operacionalizando o PPA que entrou em vigência em 01/01/2008, durante o segundo mandato do Presidente em exercício, e que estará vigente até 31/12/2011, que foi precedido pelo PPA vigente entre 01/01/2004 e 31/12/2007, elaborado no seu primeiro mandato.

A LDO é o instrumento técnico-legal que articula o PPA à LOA. Deve ser promulgado a cada exercício financeiro, ou seja, tem validade de um ano, e deve ser preparado pelo Poder Executivo, antes do Projeto de Lei da LOA, devendo conter, em congruência com os dispositivos constitucionais, metas e prioridades, incluindo as despesas de capital para o próximo exercício; orientações para a elaboração da LOA; disposições sobre alterações na legislação tributária; políticas de aplicação das agências oficiais de fomentos; e autorização específica para a concessão de vantagem ou aumento de remuneração, alteração de estruturas de carreiras, ou admissão de pessoal, para os órgãos e entidades da administração, direta e indireta, ressalvadas as empresas de economia mista.

Para atender às determinações da LRF, a LDO deverá conter, dentre outras coisas, dispositivos sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; normas relativas ao controle de custos; programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolsos; e montantes considerados irrelevantes no caso de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental. A LRF também determina que a LDO contenha um Anexo de Metas Fiscais, para o exercício a que se refere a LDO e dois outros subsequentes, referentes a receitas e despesas, dentre outras coisas, e um Anexo de Riscos Fiscais, contendo a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

O Projeto da LDO é elaborado pelo Poder Executivo de cada esfera de governo e submetido ao respectivo Poder Legislativo em abril de cada ano, salvo determinações específicas das constituições estaduais e leis orgânicas dos municípios. Após análise e aprovação do Poder Legislativo, o Projeto é devolvido para sanção pelos dirigentes das três esferas.

A LOA compreende, em consonância com a nossa Carta Magna, o Orçamento Fiscal, contendo todas as receitas e despesas públicas dos três poderes, das três esferas de governo; o Orçamento de Investimento das Empresas em que as três esferas de governo, direta ou indiretamente, detenham a maioria do capital com direito a voto e o Orçamento da Seguridade Social, abrangendo todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta das

três esferas de governo, como fundos e fundações instituídos pelo poder público, vinculados à saúde, à previdência e à assistência social.

Da mesma forma que o PPA e a LDO, o projeto da LOA é elaborado pelo Poder Executivo de cada esfera de governo e pode ser alterado pelo respectivo Poder Legislativo, caso o seu conteúdo não esteja compatível com o PPA e a LDO, o que, inclusive, é uma das determinações da LRF, no seu artigo 5º.

Em relação à LOA, a LRF determina, também, dentre outras coisas, que é vetado consignar crédito com finalidade ou dotação imprecisa; além do que, a lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior ao exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposição da CF, § 1º do artigo 167.

O Orçamento Público serve, dentre outras coisas, para garantir o funcionamento das instituições estatais, viabilizar receitas para os programas governamentais e financiar a Administração Pública. O Orçamento Público deve cumprir com as funções necessárias ao desenvolvimento equilibrado e sustentável da economia, a saber: função alocativa, função estabilizadora e função distributiva. Na primeira, o Estado direciona recursos para oferta de bens públicos, criando o desenvolvimento de certos setores em relação a outros. Com a função estabilizadora, o Estado tenta promover uma estabilidade de preços, equilíbrio da balança de pagamentos e taxas de câmbio, com o objetivo de promover um desenvolvimento sustentável com redução das desigualdades. Por fim, com a função distributiva, o Estado pretende fazer a distribuição ou redistribuição da renda das pessoas e das empresas, para diminuir as desigualdades regionais e sociais, promovendo o desenvolvimento das regiões e classes menos desenvolvidas, buscando alcançar realidades de maior justiça social.

Segundo Araújo *et al* (2009, p. 17), a elaboração, execução e controle dos Orçamentos fiscal, de investimentos das empresas e da seguridade social integrantes da LOA devem observar princípios básicos, constantes da CF e da Lei 4.320/64. Como existe uma grande interdependência entre os instrumentos do

Orçamento Público previstos pela CF, artigo 165, esses princípios influenciam, ao menos indiretamente, também, o PPA e a LDO, a saber:

1 – Unidade: Princípio que preconiza a unicidade do Orçamento, que reúne Orçamento Fiscal, de investimentos das empresas e da seguridade social, para cada ente da federação, isto é, um orçamento para os órgãos e autarquias públicas. Contendo todas as receitas e despesas do ente em questão, esse princípio permite ao Legislativo e a toda sociedade, uma visão global dos aspectos financeiros e orçamentários da administração pública. A base legal desse princípio é a CF, artigo 165, § 5º, e Lei 4.320/64, artigo 2º.

2 – Universalidade e Orçamento Bruto: O Orçamento deve agregar todas as receitas e despesas dos órgãos, entidades e fundos da administração direta e indireta dos poderes integrantes dos entes da federação. Como todas as receitas e despesas devem constar na LOA, nenhuma receita poderá ser arrecadada e nenhuma despesa poderá ser realizada sem registro no orçamento, o que converte o presente princípio em um instrumento de controle político do Orçamento. A previsão legal para essa regra está, também, na Lei 4.320/64 artigo 2º, CF artigo 165, § 5º.

3 – Anualidade ou Periodicidade: Princípio que determina a abrangência do tempo que, no caso do Brasil, é de um ano, também denominado exercício financeiro, que dura de 01 de janeiro a 31 de dezembro, limite de tempo para estimativa das receitas e fixação das despesas. A periodicidade da LOA e da LDO é anual, ao passo que o PPA abrange quatro exercícios e, dessa forma, será controlada, em relação ao tempo, o ciclo Orçamentário, influenciando o controle do Legislativo sobre as contas públicas.

4 – Legalidade: Princípio Orçamentário embasado no conceito geral de que o Poder Público está subordinado às leis, fato que assegura a participação do Parlamento no exame dos principais temas de interesse da sociedade. É tido, também, como o primeiro, dentre os princípios norteadores da Administração Pública de qualquer um, dentre os três poderes de quaisquer dos entes da federação. São muitos os dispositivos constitucionais que indicam que os

instrumentos Orçamentários devem estar previstos em lei, da mesma forma como, qualquer alteração nos mesmos, também precisaria estar.

5 – Exclusividade: Princípio que determina que a lei orçamentária não poderá conter disposições estranhas à previsão ou à fixação de receitas, podendo conter, entretanto, autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receitas, de acordo com a CF artigo 165, § 8º, e na Lei 4.320/64 artigo 7º.

6 – Especificação, Discriminação ou Especialização: Princípio que determina que o Orçamento Público apresente as contas de forma totalmente analítica e detalhada, com a identificação das origens das receitas e da destinação das suas despesas, observando ainda as classificações orçamentárias e contábeis, com vistas a aumentar a visibilidade do Orçamento por parte do Parlamento e da sociedade.

7 – Publicidade: Da mesma forma que o princípio da legalidade, este é mais um que deve nortear toda a Administração Pública das três esferas de governo. O PPA, LDO e LOA devem ser publicados, ainda na fase de Projeto de Lei e, depois de aprovados pelo Parlamento como Lei nos Diários Oficiais competentes para as divulgações dos entes da federação. Diversas normas contidas na LRF determinam a ampla divulgação dos instrumentos da transparência da gestão fiscal, como orçamentos, planos e prestações de contas, dentre outras coisas. A previsão na nossa Carta Magna está contida no artigo 37, juntamente com outros princípios que devem nortear toda a Administração Pública, como, por exemplo, impessoalidade, moralidade e eficiência, conforme dissemos anteriormente.

8 – Equilíbrio: Princípio norteador muito antigo que sempre esteve presente, de forma explícita ou implícita, uma vez que a lógica Orçamentária aponta que o processo de autorização legislativa de orçamento, proposto por outro poder, implica que se autorize previsão de receitas e montantes mínimos suficientes para atender às despesas autorizadas. A nossa CF estabeleceu, em seu artigo 167, III, a “regra de ouro” para evitar a continuidade do déficit crônico, vetando operações de crédito que excedam os montantes das despesas de capital, e a LRF, no seu

artigo 4º, I a, estabeleceu, expressamente, que a LDO deve dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas.

9 – Não Afetação ou Não Vinculação das Receitas: Esse princípio veta o comprometimento de receitas futuras para saldar despesas em órgãos ou autarquias da administração pública ou com gastos predeterminados. A CF veta a vinculação de receitas, excetuando, dentre outras, a destinação de recursos para a saúde, para a atividade de ensino e para a atividade de administração tributária, conforme os textos dos artigos 37, XXII, 198 § 2º e 212.

10 – Programação: Princípio consagrado pela evolução do Orçamento Público de “lei de meios” para orçamento-programa, que articula planos, projetos e metas. Com a Lei 4.320/64, foi instituída a classificação funcional-programática, passando, em 1990, a um aprimoramento do orçamento como instrumento de gestão pela classificação funcional e programática, abrangendo programas, projetos e atividades especiais.

Existe, também, em alguns municípios, o Orçamento Participativo – OP que, segundo a equipe do site Fórum Imobiliário é:

Um mecanismo governamental de democracia participativa que permite aos cidadãos influenciar ou decidir sobre os orçamentos públicos, geralmente o orçamento de investimentos de prefeituras municipais, através de processos de participação cidadã. Esses processos costumam contar com assembleias abertas e periódicas e etapas de negociação direta com o governo. No Orçamento Participativo retira-se poder de uma elite burocrática repassando-o diretamente para a sociedade. Com isso a sociedade civil passa a ocupar espaços que antes lhe eram "furtados".

O OP é praticado em Saint-Denis (França), Rosário (Argentina), Montevideu (Uruguai), Barcelona (Espanha), Toronto (Canadá), Bruxelas (Bélgica), Belém (Pará), Santo André (SP), Aracaju (Sergipe), Blumenau (SC), Belo Horizonte (MG) e Atibaia (SP).

No nosso país, o município de Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul, na gestão de Olívio Dutra, do Partido dos Trabalhadores, em 1989, foi o pioneiro em OP, como resultado da pressão de movimentos populares por participar das decisões governamentais. Desde 1986, a União das Associações de Moradores

de Porto Alegre (UAMPA) havia participado de discussões para o planejamento do orçamento municipal, ainda sob a liderança do prefeito Alceu Collares, do Partido Democrático Trabalhista. A diferença destes processos em relação ao Orçamento Participativo, entretanto, que se implantou com a gestão do Partido dos Trabalhadores, é que foi criada uma metodologia por meio da qual, cada cidadão que se fizesse presente às "Plenárias Regionais" podia votar sobre quais os tipos de necessidades o governo municipal deveria atender.

Na Contabilidade Governamental, dada a assimetria informacional, ou seja, a desinformação dos atos praticados internamente em relação à sociedade, mesmo diante dos instrumentos e princípios citados, os recursos financeiros ou monetários, destinados ao amparo dos membros da minoria dominante por meio de muitos privilégios, estão registrados como despesas, como se elas fossem imprescindíveis para o funcionamento da estrutura administrativa, pois é uma conduta amparada nas leis. A questão é justamente apontar essas distorções, estejam elas ocorrendo em amparo legal ou não. O primeiro passo seria evidenciar tais absurdos, para depois conclamar a sociedade na direção de novos rumos. A sociedade clama por justiça social e por uma melhor e mais justa distribuição da riqueza, e, por conta de tais práticas, a riqueza produzida pelo Estado se concentra nas mãos de umas poucas categorias.

Para o enfoque da distribuição de riqueza, a Contabilidade Governamental precisaria registrar fatos sob outro enfoque, entretanto, sob essa ótica, ela apenas registra os fatos contábeis da entidade pública, seja a união, estado ou município, e não permite conhecer adequadamente quem se apropria do investimento estatal, mesmo contrapondo-se à função orçamentária distributiva.

Segundo Silva (1996, p. 162), uma das funções da Contabilidade Governamental é, dentre outras coisas, fornecer à administração pública dados sobre o controle de custos e eficiência do setor público. O poder judiciário está sendo eficiente do ponto de vista da economicidade, quando a máxima punição imposta a um Magistrado condenado por algum crime é, somente, o aposentar compulsivamente? Ou seja, na prática, ele continuará recebendo o seu abastado

salário até o fim da vida, e isso é uma conduta perfeitamente legal, o que nos distancia dos comentários acerca da legalidade. Se fosse uma entidade privada, qual o gestor que permitiria isso? O Poder Executivo, ao prover aposentadorias vitalícias e somadas para políticos também está sendo? Será que o patrimônio dos cidadãos está resguardado sob tais ações administrativas?

Ainda de acordo com Silva (1996, p. 177), o patrimônio do ente público pode ser estudado sob dois aspectos: o qualitativo e o quantitativo:

Sob o aspecto qualitativo ou funcional o patrimônio deve ser apreciado... quanto às suas origens... quanto à forma pela qual estão aplicados os recursos. O aspecto qualitativo não indaga seu valor, mas a sua qualidade funcional, isto é, as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição, procurando estabelecer a composição que melhor concorra para alcançar seus fins com a máxima economicidade e produtividade.

A Contabilidade Social, por sua vez, também, ainda, não se preocupou com algumas questões cruciais, pois, ao pretender medir, do ponto de vista macro, o movimento econômico de uma nação, ela se aproxima dos objetivos da economia e sua administração da escassez, conforme dito anteriormente, e não se preocupa em mensurar a distribuição de riqueza (o subtítulo da obra dos autores Paulani e Braga, que versa sobre a Contabilidade Social é “*uma introdução à macroeconomia*”).

Para a compreensão desses movimentos econômicos, não se pode limitar apenas à observação das contas da Contabilidade Nacional ou Governamental, propriamente dita, que também é denominada de Contabilidade Pública, e sim observá-las juntamente com as influências dos agregados macroeconômicos nacionais, incluindo o sistema monetário e o setor externo.

As medições dos agregados nacionais são feitas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, sob a orientação do *System of National Accounts* – SNA da Organização das Nações Unidas – ONU.

É preciso, entretanto, cautela antes de proferir um juízo de valor acerca dos números finais das demonstrações financeiras de um país porque a Contabilidade,

assim como a Matemática, está sempre analisando situações que partem de um ponto de vista inicial ou de hipóteses escolhidas dentre várias alternativas.

No Brasil, após a intervenção do Banco Central, alguns bancos nacionais foram vendidos ou fechados, e, em muitos casos, houve fraude ou impossibilidade de revelação da real situação, pois existem interpretações relativas, como por exemplo, decisões sobre quais créditos devem ser pagos primeiro, ou qual o valor exato deve-se determinar para uma dada posição de ações <sup>4 5</sup>.

Se, mesmo diante das técnicas da Auditoria e da Contabilidade, esse tipo de problema de mensuração ocorre em entidades privadas, na contabilidade pública, o leque de possibilidades de problemas de mensuração é muito maior. Em 1995, por exemplo, o Brasil não conseguiu convencer o Fundo Monetário Internacional – FMI a registrar como receita as entradas de recursos provenientes das vendas das estatais para reduzir o tamanho do déficit, enquanto que os nossos vizinhos Argentinos conseguiram.

A Contabilidade Social, com a capacidade de mensuração que é inerente e peculiar a todo o campo do conhecimento, as Ciências Contábeis, certamente pode adotar a função de medir os agregados nacionais, mas ainda não se preocupou em registrar e confrontar o patrimônio das diferentes partes da sociedade, para evidenciar os favorecimentos das classes dominantes, o que se constitui em uma importante lacuna para este campo do estudo das Ciências Contábeis.

---

<sup>4</sup> Alguns truques de mensuração incorreta são frequentemente utilizados pelos políticos, quando eles se referem a certo total de recursos gastos em certa área, durante seu governo em relação ao governo passado. Normalmente eles enfatizam o aumento do valor monetário sem, entretanto e muito espertamente, deixar de mencionar o aumento populacional do período, por exemplo. Se um administrador público diz que, em seu governo, o número de empregos dobrou, isso pode parecer, no primeiro instante, um dado positivo. Se, nesse mesmo período, a população aumentou mais do que o dobro, então, na verdade, os empregos diminuíram, ou seja, exatamente o contrário do que ele tentou fazer a população acreditar

<sup>5</sup> Longe de tentar pretender demonstrar que as ferramentas da Contabilidade são imprecisas ou insuficientes, muito pelo contrário, cumpre esclarecer que, em alguns casos, houve quebra de protocolos de Auditoria por má fé da administração de alguns bancos no fornecimento de informações e risco por parte de alguns Auditores que assinaram parecer favorável para instituições fadadas à falência, confiando em promessas de cunho puramente verbal.

É preciso criar um novo ramo da contabilidade ao qual chamaríamos de *Contabilidade Política*. Para contemplar os pontos cruciais referentes à Contabilidade Social e à Contabilidade Governamental, ela precisaria ser essencialmente patrimonial e do ponto de vista do cidadão.

Não seria a contabilização das campanhas políticas, mas, sim, e primordialmente, a contabilização da *vontade política*<sup>6</sup>.

A despeito de a Contabilidade Governamental possuir um sistema intitulado “sistema patrimonial”, o seu enfoque é quase totalmente financeiro, ou apenas contempla o conceito de *patrimônio* como sendo somente da entidade. Já a Contabilidade Social não cumpre com a função de evidenciar o registro do patrimônio do cidadão, o que seria um dos pontos cruciais no sentido de buscar uma melhor distribuição da riqueza produzida pelo Estado.

Segundo Santos *et al* (2009, p. 43), a economia política, definitivamente estabelecida por *Adam Smith*, é a ciência que estuda as relações de produção, circulação e distribuição de bens materiais e compreende as leis que regem tais relações, ou nas palavras do próprio *Adam Smith*:

[...]propõe-se a dois objetivos distintos: primeiro, prover uma renda ou a manutenção para a população ou, mais adequadamente, dar-lhe a possibilidade de conseguir ela mesma tal renda ou remuneração; segundo, prover o Estado ou a comunidade de uma renda suficiente para os serviços públicos.

Ainda, segundo Santos *et al* (2009, p. 27), foi necessário discutir primeiro, além da questão levantada pelos autores clássicos, se administração é uma arte ou uma ciência. Posteriormente discutiu-se o objeto da administração, o método de investigação e, a partir disso, chegou-se ao conceito de administração política.

Para Taylor (*apud* SANTOS *et al*, p. 29), a administração é uma ciência com regras, conceitos científicos, regida por normas, princípios e leis claramente

---

<sup>6</sup> Outras ciências também se ocuparam em abordar questões políticas, e novos campos do conhecimento foram criados, a saber: Economia Política, Administração Política, Sociologia Política e Filosofia Política. As Ciências Contábeis estavam sem dispensar seus postulados ou seus conhecimentos nessa área. Foi criada a Contabilidade Social, porém esta não contemplou os aspectos sociais, de fato. A Contabilidade Pública ou Governamental carece de enfoque patrimonial, do ponto de vista do cidadão. A Contabilidade Política é a Contabilidade *verdadeiramente* social.

definidos, que podem ser aplicados em um lar, nas empresas, igrejas ou entidades públicas. Para ele, a gestão é o objeto da administração.

Alguns escritores da ciência da organização defendem que é a entidade o objeto da administração. Isso prejudica seu status de ciência, pois, nas organizações, encontram-se problematizações que buscam soluções em diversos campos do conhecimento: na psicologia, na medicina e na engenharia, por exemplo. A estrutura curricular do curso de bacharelado em administração contém cursos de outras áreas, consolidadas como campos do conhecimento, tais como: as ciências matemáticas, econômicas, jurídicas, políticas, contábeis, ciências da psique e ciências sociais<sup>7</sup> (SANTOS *et al*, 2009, p. 40-41).

Segundo *Simon* (*apud* SANTOS *et al*, p. 33), o objetivo da administração política é o bem-estar social. Este deve ser, sobretudo, o princípio primordial de um administrador público. Para Santos, o conceito de administração política:

[...] deve ser compreendido no âmbito das relações sociais que se estabelecem para a estruturação de formas de gestão da sociedade. Considerando que o Estado é o árbitro dos sistemas de controle sociais (leis, normas, regulamentos, etc.), então a gestão social (ou seja, a administração política) termina por ganhar mais densidade no âmbito do Estado, portanto, nas relações do Estado com a sociedade. Nesse caso, podemos dizer que a Administração política é a concepção de um modelo de gestão das relações sociais, que tem por objetivo garantir certo nível de bem-estar, expresso nas garantias plenas da materialidade.

Ainda de acordo com Santos *et al* (2009, p. 44), em um confronto da economia política com a administração política, diria que, no plano da materialidade humana, a economia política responde pelo “que” e “por que” fazer, ou seja, pelas possibilidades da produção, da circulação e da distribuição dos

---

<sup>7</sup> É preciso melhorar ainda mais a formação dos profissionais das ciências contábeis, incluindo nos cursos de graduação mais noções de macroeconomia e estado e sociedade, com a observância das leituras de Marx e Maquiavel, por exemplo, o que equivaleria a alguns dos citados conhecimentos que possuem os administradores, economistas e advogados nos seus cursos de graduação. Os contadores têm se preocupado extremamente com a técnica, entretanto, as questões sociais e os resultados do emprego das ciências contábeis na área política são inexistentes. Mesmo na área pública, o enfoque do bem-estar ou da distribuição não é contemplado.

bens materiais; a administração política responde pelo “como” fazer, ou seja, pela concepção da gestão para se chegar à finalidade.

A *Contabilidade Política* responderia pelo “para quem” ou “para quais grupos” ou ainda “para quais classes sociais” estão dirigidos os fluxos da riqueza produzida pelo Estado, ainda que o mesmo possua, no seu projeto original, sistemas de controle como ordenamento jurídico, carta magna ou tribunais de contas, por exemplo.

O objeto da *Contabilidade Política* é a distribuição da riqueza, dados os elementos do Estado, as suas leis e a assimetria informacional gestor / cidadão. Deve analisar aquela mesma renda (tratada por *Adam Smith*, quando se refere aos objetivos da economia política) ou sua manutenção em relação à população: ela está, efetivamente, sendo apropriada por esta? No tocante à renda do Estado, para provimento dos serviços públicos, os gastos estão sendo feitos, estritamente, com o objetivo do assistencialismo? Algum favorecimento está sendo observado com a operacionalização dos mesmos?

É de suma importância definir o objeto da *Contabilidade Política*, pois: “*Trabalhar com desenvoltura um campo disciplinar sem se dar conta com clareza do objeto restringe, por demais, o propósito e a objetividade da investigação*”. (SANTOS *et al*, 2009).

O seu método consiste em aplicação de técnicas contábeis, que serão detalhadas a seguir, e deverão ser alimentadas de dados pela Contabilidade Governamental do órgão ou ente de qualquer uma das três esferas de governo.

Obviamente, a *Contabilidade Política* é um instrumento que dificultará a ocorrência de fraudes e desvios de recursos financeiros, entretanto, esta deve ser praticada com observância de valores morais e éticos.

Se por um lado a administração é a ciência da organização e faz a gestão de uma entidade qualquer e, diante da hipótese de aplicá-la a uma entidade pública, pode-se considerá-la a própria administração política, com o enfoque no bem-estar, conforme demonstrado pelos citados autores. Por outro lado, no tocante às Ciências Contábeis, é ciência que se ocupa em mensurar, registrar e controlar o

patrimônio de qualquer entidade e sua variação, e, sendo uma instituição pública a entidade onde a mesma esteja sendo aplicada, seria esta a própria contabilidade governamental. Seu desenvolvimento está aquém em relação ao avançado campo do conhecimento chamado de administração política, no tocante ao enfoque do bem-estar social (além do equívoco da ausência da abordagem patrimonial), conforme se disse e se detalhará mais nas linhas seguintes. Essas são algumas das lacunas que precisam ser contempladas pela nova *Contabilidade Política*.

Quando os registros contábeis da Contabilidade Pública se referem à construção de uma ponte, construída em um determinado bairro da cidade, por exemplo, preocupam-se em registrar os montantes gastos na sua construção, manutenção e conservação do equipamento público e frequentemente ou, por que não dizer, *sempre* deixa-se de registrar o benefício que esta ponte trouxe para a população atendida diretamente por ela, ainda que exista, nesse sistema, um registro do imobilizado desses equipamentos.

Certamente o gestor desse município poderia se utilizar do contra-argumento de que não existiriam recursos para a construção de pontes e viadutos em todos os locais em que os mesmos fossem necessários. Nessa hora, uma *Contabilidade Política* com o enfoque totalmente patrimonial registraria o benefício dessa população em detrimento do restante, criando, portanto, a obrigatoriedade de investimentos para este gestor ou para os próximos, se fosse o caso, em relação às populações não atendidas, no sentido de equilibrar a distribuição das riquezas produzidas por este município.

Raciocínio idêntico precisaria ser aplicado nas outras esferas, quando, por exemplo, ocorresse uma decisão de políticos do âmbito da união de construção de uma estrada ligando dois estados. A pergunta que ficaria no ar é: “Todos os estados estão adequadamente ligados por estradas?” O enfoque patrimonial denunciaria a posição privilegiada desses dois estados em detrimento dos outros, mesmo que fossem levados em consideração outros fatores como população, movimentação econômica ou tráfego de veículos com passageiros e cargas, uma

vez que uma população menor também precisaria ser assistida com esse tipo de equipamento.

Com o enfoque patrimonial, ficaria evidente que seria muito mais justo gastar o dinheiro aplicado na compra das pedras nobres em mais cimento para realizar o calçamento de mais localidades, promovendo assim uma maior igualdade da distribuição da riqueza social produzida pelo município.

A *Contabilidade Política* ainda iria mais além: com o enfoque por regiões ou descentralizado, ou seja, no âmbito do município, ela deveria ser feita por bairros. Seria perfeitamente possível evidenciar para quais bairros o calçamento de cimento chegou, e registraria a falta do poder público com relação a esse benefício para os bairros não contemplados.

O cidadão morador de um bairro, onde o poder público dispensa recursos para colocar pedras nobres nas calçadas, é mais rico do que outro que precisa pisar em lama, ou que não possua asfaltamento e calçamento na sua rua. Independentemente dos seus bens materiais, essa é uma riqueza produzida pelo poder público (os valores gastos com as pedras nobres), que tem como um dos seus princípios a realização da distribuição da riqueza.

Para uma distribuição correta e para não prejudicar o enfoque patrimonial de uma *Contabilidade Política*, o poder público não deveria utilizar materiais diferentes para realizar o calçamento da cidade, salvo se houvesse recursos para por pedras nobres em toda a cidade. Mais correto seria realizar o calçamento de toda a cidade com um material cujo preço assim permitisse, promovendo um equilíbrio da distribuição da riqueza entre os cidadãos dos vários bairros da cidade.

A *Contabilidade Política* deveria apontar distorções como a grande concentração das riquezas produzidas pelo Estado e o seu emprego em grande proporção na remuneração da classe política e nos benefícios de algumas classes, conforme já exposto.

Esta precisaria ser feita de forma setorial, considerando-se, por exemplo, as despesas com saúde, segurança e educação, e regional ou fragmentada, para

que as contas públicas do município pudessem ser analisadas sob a ótica dos bairros, conforme dito, para apontar as distorções de arrecadação e de aplicação dos recursos financeiros. As contas públicas do estado deveriam ser analisadas sob o enfoque dos municípios, sem levar em consideração os recursos produzidos por estes, obviamente, com o mesmo objetivo de apontar as suas distorções de aplicação para este ou aquele município. Seguindo o mesmo raciocínio, as contas da união também deveriam ser analisadas do ponto de vista dos estados, sem computar os recursos produzidos por eles, para evidenciar a sua destinação dos recursos e os possíveis favorecimentos para um ou outro estado, por exemplo, que seja administrado pelo mesmo partido que a administração federal, dentre outras coisas.

Vale lembrar o exemplo dos números nacionais do IBGE para o saneamento básico, um retrato perfeito da desigualdade. Como fica o patrimônio do cidadão do Amapá ou do Pará em relação ao cidadão de São Paulo, por exemplo, em relação ao esgotamento dos dejetos, que é um dos itens do saneamento básico necessário?

Ainda no tocante à fragmentação, a *Contabilidade Política* precisaria ser feita por órgão ou por setor de atividade para cumprir com o seu papel, sempre se preocupando com o investimento e a riqueza, ou o patrimônio do cidadão, realizando, inclusive, a demonstração do patrimônio acumulado.

A *Contabilidade Política* evidenciaria que um hospital de alta complexidade, colocado na capital, fica lotado pela falta de hospitais de menor complexidade ou bons postos de saúde em cidades próximas. Obviamente é possível dimensionar as demandas pelos serviços para prover toda a população, e antes que os gestores digam que não possuem recursos, basta invocar os estudos citados anteriormente neste trabalho.

A Contabilidade Governamental seria uma ferramenta para o registro dos fatos e prover a *Contabilidade Política* de dados que possibilitem a tomada de decisões sob a ótica do benefício da sociedade, seus verdadeiros donos, havendo assim uma distribuição de riqueza mais justa.

A *Contabilidade Política* esclareceria para onde a *vontade política* estaria decidindo enviar os recursos. Ficaria evidenciado quanto se gastou com as contas públicas e quanto se destinou para o atendimento das necessidades da sociedade, particularmente daqueles que necessitam da ação do Estado.

A ausência de enfoque patrimonial do ponto de vista do cidadão, que é o verdadeiro dono dos recursos financeiros do Estado, na contabilidade governamental, vai de encontro à própria definição da contabilidade: “Ciência que estuda o patrimônio”. Estudar o patrimônio da entidade pública (município, estado ou união), é insuficiente para a evidenciação da péssima distribuição de riqueza.

## 5.1 A CONTABILIDADE POLÍTICA NA PRÁTICA

Além das considerações nas linhas precedentes acerca do enfoque patrimonial, setorial e regional cumpre, também, salientar que o papel de mensuração sistêmica e lógica dos agregados nacionais ou das finanças públicas pode ser feito pela contabilidade, por meio de duas conhecidas técnicas contábeis, como a *análise de balanços* e a técnica da *contabilidade de custos*.

A primeira, quando aplicada no ambiente empresarial, permite observar as distorções das relações percentuais entre grupos de contas, por exemplo, o percentual entre as despesas e as receitas, ou entre contas do mesmo grupo em relação a vários anos, como a progressão do índice de liquidez ao longo do tempo.

Para a mensuração sistêmica dos agregados nacionais ou para a observação de indicadores econômicos, como a razão dívida/PIB, dentre outros, a técnica da análise de balanços pode ser perfeitamente empregada para demonstrar o real desempenho de qualquer índice econômico por meio de comparações devidamente lastreadas.

Como o foco deste trabalho é a possibilidade de mensurar a distribuição de riqueza, pode-se utilizar a técnica da análise de balanços para evidenciar se houve aumento ou diminuição dos investimentos em saúde ou educação, por exemplo, em relação a um determinado espaço de tempo ou em relação ao Produto Interno Bruto – PIB, dos anos analisados, ou ainda em relação ao mesmo investimento em relação ao PIB dos países mais desenvolvidos.

A análise de balanços permitiria, também, fazer um confronto entre os valores totais das despesas de um determinado órgão público e sua folha de pagamentos. Uma despesa de folha muito alta em relação às despesas gerais indicaria um claro favorecimento desses funcionários em relação ao resto da sociedade. Se sua estrutura física não recebe investimentos suficientes para uma boa manutenção, os serviços destinados à população, ainda que prestado por funcionários com altos salários, não poderão ser satisfatórios e isso vai de encontro aos interesses dos cidadãos, que são os verdadeiros donos dos recursos. É preciso lembrar que as contas públicas devem se pautar por princípios de economicidade, conforme demonstrado, o que leva a crer que os valores da iniciativa privada ou de mercado deveriam servir de balizadores para salários, despesas com contratos e despesas gerais. Obviamente, existem organizações privadas ou não governamentais com folhas de pagamentos que retêm a maioria dos recursos, entretanto as ações dos seus gestores garantem o seu funcionamento e, portanto, o alcance dos seus objetivos, o que não se observa em muitas instituições públicas, dada à ingerência dos recursos ou aplicação tendenciosa dos mesmos.

A segunda técnica, ou seja, a técnica da contabilidade de custos possibilita às empresas a alocação sistêmica dos custos considerados indiretos, para que se possa atribuir preços fidedignos para produtos diferentes. Essa técnica permite atribuir a cada produto as diferentes partes dos gastos totais da empresa, evitando distorções de preços entre produtos que tenham baixo custo de produção e os de custos elevados, fazendo com que os preços sejam determinados de forma estritamente correta.

Para os agregados nacionais ou para mensurar a distribuição de riqueza, a técnica da contabilidade de custos pode ser utilizada para esclarecer as distorções entre os diferentes agregados e demonstrar qual o montante exato foi destinado para os investimentos, para a poupança ou para os gastos ou, mais importante ainda para este trabalho, quanto exatamente foi destinado para a população, promovendo uma melhor distribuição de riqueza.

Para o emprego da distribuição, a técnica da contabilidade de custos deverá ser calculada de forma reversa, ao contrário, porque, no caso de uma empresa, ela é utilizada para ratear um custo que está obscuro, para toda a atividade empresarial, alocando perfeitamente a cada produto ou serviço seu custo correto. No caso dos agregados nacionais ou da distribuição de riqueza, que é o foco principal deste trabalho, pode-se partir dos valores colocados à disposição da distribuição da riqueza produzida pelo Estado, dos investimentos e dos gastos, para esclarecer quanto do total dos recursos disponíveis, sem distorções, está de fato sendo destinado por meio dos investimentos, em atividades que privilegiam a sociedade, comparativamente aos gastos realizados com os devidos órgãos, ministérios, autarquias e fundações, dentre outros.

Para a teoria Contábil, e, mais precisamente em referência à contabilidade governamental, a arrecadação de impostos não deveria ser registrada como receita, como efetivamente é feita, uma vez que esta é auferida normalmente por meio da venda de mercadorias ou produtos, pela prestação de serviços ou dos ganhos sobre aplicações financeiras, o que é próprio das empresas constituídas para fins lucrativos. De acordo com Slomski (2005, p. 32), comparativamente às empresas constituídas com essa finalidade, a arrecadação de impostos está mais intimamente ligada ao grupo de contas do Patrimônio Líquido, mais precisamente à conta do Capital Social, e assim deveria ser lançado na *Contabilidade Política*.

Nas empresas com fins lucrativos, na conta Capital Social, que são registrados os recursos dos sócios que serão utilizados, via sua transferência para o Ativo para “tocar” as atividades da empresa. Se o tratamento descrito fosse praticado, ficariam evidente os favorecimentos de alguns poucos, porque os

valores em montantes, consideravelmente grandes, seriam lançados na conta Capital Social (as receitas com tributos), e seriam consumidos, quase que total e imediatamente com as despesas, o que, em comparação com uma empresa normal, é uma prática que evidenciaria rápido consumo do patrimônio gerado, e nenhum gestor de uma organização permite que isso ocorra.

“Tocar” as atividades da empresa é a transferência de parte dos ganhos (que se incorporaram ao patrimônio dos sócios), em re-investimento ativos, como compras de máquinas e equipamentos, por exemplo, para incrementar o movimento. No caso das entidades públicas, os valores lançados na conta Capital Social registrariam o *patrimônio do cidadão* e as suas transferências poderiam ser mais facilmente fiscalizadas. Esse seria o enfoque patrimonial justo de uma *Contabilidade Política*.

Outra parte do patrimônio das entidades também ficaria registrada no ativo, principalmente nas contas do grupo não circulante, e, mais precisamente, no grupo de contas do imobilizado. É nesta conta que se devem lançar os equipamentos públicos: um hospital, um posto de saúde ou as escolas.

Em um município que não possui um hospital e seus cidadãos precisam frequentemente viajar para outro maior que o possui, o enfoque patrimonial tornaria este cidadão menos favorecido do que aquele do município que possui o equipamento. Obviamente, se um município é muito pequeno e seus recursos, *realmente*, não podem financiar tal construção e funcionamento, o poder público deveria prover condições para que as pessoas possam ser atendidas em ambulâncias ou, pelo menos, transportadas até uma cidade mais próxima que atenda às suas necessidades. Dessa forma, não teria o lançamento de um hospital em suas contas patrimoniais ou no ativo, somente as ambulâncias, no caso do exemplo citado.

Caberia, nesse caso, ao Estado, segundo as considerações acerca do enfoque regional, administrar a questão e determinar em quais municípios caberiam postos de saúde, ambulatórios ou outra estrutura que pudessem desafogar os hospitais das cidades que os possuem, sempre visando ao

atendimento de *todas* as pessoas pela rede pública de saúde. Obviamente poderiam existir grandes hospitais em cidades estrategicamente localizadas e postos ou ambulatórios em cidades menores, mas sempre se considerando a necessidade de transferência dos doentes mais graves para hospitais mais completos, por meio de ambulâncias, observando-se as questões de logística e, principalmente, de demanda, que sempre pode ser determinada.

A contabilidade desse Estado registraria, de forma regionalizada, ou seja, por municípios, os recursos empregados, em cada um deles, em atendimento de saúde e assim a fiscalização dos repasses ficaria mais eficiente. A contabilidade desse estado deveria apresentar, no seu balanço publicado, uma conta de despesa específica (de saúde, por exemplo) para cada município. As mesmas considerações deveriam ser colocadas para os equipamentos de educação, segurança e saneamento.

O corpo de auditores das três esferas faria a checagem dos motivos apresentados pelos gestores públicos para a configuração da rede de saúde com a localização dos equipamentos nos locais onde foram determinados por essa mesma administração, para ver se estaria em condições de atender, de fato, à população.

O enfoque regional seria empregado sempre que o município (no caso do Estado) fosse demasiadamente pequeno para comportar um determinado equipamento. Entretanto, sempre que a economia do município comportasse, a administração deveria ser local, para evitar o distanciamento das administrações dos recursos da população diretamente atendida pelo serviço, seja uma escola ou um hospital, e, sendo assim, o ente maior teria a tarefa de fiscalizar o menor, para checar se os recursos estão sendo empregados corretamente, da mesma forma como fazem os países desenvolvidos, onde as administrações locais trabalham com recursos até três vezes maiores do que os recursos da união. Se for o município o provedor de um serviço de saúde, deveriam estar divulgados os lançamentos contábeis referentes a este na sua contabilidade, observando o

aspecto patrimonial, conforme se comentou. Sendo provido pelo Estado para um município menor, deveria constar nos lançamentos deste.

Quando um município mantém um único hospital, certamente não caberia a observância do aspecto regional (por bairros), uma vez que toda a cidade se utilizaria desse equipamento. Com relação a esse aspecto, o município precisaria prover transporte adequado para garantir o acesso da zona rural ao equipamento.

As auditorias das contas públicas realizadas pelos TCs deveriam ser setoriais e regionais, da mesma forma como deveria ser feita a contabilização dos recursos destinados a esses setores ou regiões, justamente nos pontos onde sabidamente existem grandes evasões de recursos, como os orçamentos das casas legislativas e dos ministérios. Essa auditoria poderia ser feita também por amostragens ou sorteios, diante da grande quantidade de lançamentos e itens para checagem. O corpo de auditores das esferas municipal, estadual e federal precisaria contar com uma maior independência, uma vez que são empregados desses mesmos órgãos. Além de cumprirem com o papel de fiscalização, para aumentar a eficiência da arrecadação, e, no tocante à auditoria das contas públicas, segundo esse raciocínio, deveria existir uma comparação, com os resultados divulgados, entre a auditoria realizada pelos auditores internos e a realizada pelos TCs. Normalmente, quando esses profissionais identificam algum tratamento incorreto dos recursos financeiros, os resultados do trabalho realizado só são divulgados quando ocorre uma troca de partido para governar. Somente, nessa ocasião, ficam evidenciados os gastos astronômicos com parlamentares e com a máquina pública, denunciando o seu agigantamento desnecessário em alguns órgãos.

As auditorias conjuntas precisariam checar a contabilidade dos entes públicos das três esferas. Como certamente isso seria muito dispendioso, seria mais prudente a checagem por meio de uma auditoria rigorosa e completa de certo número de lançamentos, periodicamente, que seriam definidos por sorteio, cuidando sempre para que todas as entidades (os Estados, em relação à União, e os Municípios, em relação aos Estados da federação) fossem sempre auditadas, pelo menos uma vez ao ano, ou seja, caso uma entidade ou grupo de contas já

tivesse sido sorteado, e, se porventura, fosse sorteado novamente, passaria a vez para outra entidade ou grupo de contas que ainda não tivesse sido.

Obviamente, após uma checagem do funcionamento de um determinado órgão ou ministério, seria possível conhecer a sua realidade, sua rotina de investimentos e desembolsos. Para evitar que um hipotético gestor tentasse agir de má fé, após a auditoria ocorrida em um determinado mês, uma vez que não mais ocorreria outra, pelo menos em um ano, e se sentisse livre para praticar desvios, devido aos sorteios, as auditorias teriam de checar, pelo menos, os saldos das contas, nos meses em que esse determinado órgão não fosse sorteado para uma checagem completa. Seria uma checagem superficial para continuar o acompanhamento e evitar desvios, portanto, deveria ser feita todos os meses, além do que, todas as autarquias, instituições e órgãos deveriam sofrer uma auditoria completa, pelo menos uma vez por ano, e seus resultados, oriundos do confronto das auditorias dos TCs e do corpo de auditores, deveriam ser publicados em meios de grande circulação.

A auditoria dos municípios, dos estados da federação e da união precisaria ser de qualidade, trabalhando para aumentar a fiscalização em relação aos contribuintes, a fim de evitar ilícitos tributários e prover de dados e informações financeiras para a consolidação da contabilidade política.

Outras técnicas contábeis poderiam ser utilizadas para evidenciar a má distribuição de riqueza, demonstrando os reais destinos dos recursos dos entes públicos. Uma das inovações da Lei 11.638/07 foi a substituição, para as empresas, da Demonstração das Origens e Aplicação dos Recursos – DOAR, pela Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC, além da obrigatoriedade de confeccionar e divulgar a Demonstração do Valor Adicionado – DVA.

A primeira, como seu próprio nome denota, demonstra os destinos dos recursos, onde a empresa lança os valores recebidos com vendas e serviços, aplicações financeiras, realização do capital social, com as contribuições para o mesmo e os recursos de terceiros. Os entes da federação possuem receitas com naturezas distintas das empresas comerciais e, se fossem publicar uma DOAR,

deveriam lançar as suas receitas com tributos e outras que possam ocorrer com venda de ativos ou operações financeiras, por exemplo.

Para as empresas, as aplicações de recursos são agrupadas em dividendos distribuídos, aquisição de ativo imobilizado, aumento do ativo realizável por meio de investimentos ou redução do passivo realizável em longo prazo. Para os entes públicos, as aplicações de recursos seriam, além do provimento de educação, saúde e segurança para a população, as despesas para manter a máquina pública.

Já com a DFC é possível mostrar a real condição de pagamento de dívidas das empresas, pois se podem ter informações mais financeiras do que com a DOAR, uma vez que esta não é essencialmente financeira, porque considera os ativos circulantes e não os financeiros e é mais facilmente entendida pela maioria dos usuários. Pode ser elaborada por dois métodos, o direto, em que todas as operações são registradas pelos seus valores totais de entradas e saídas, e o indireto, que é preferido pelas empresas, em que os valores totais não são identificados. Parte-se do lucro líquido e chega-se ao resultado que está refletido no caixa. Deve ser dividida em três atividades, operacional, de investimentos e de financiamentos.

Certamente, com relação ao dinheiro público, seria mais prudente realizar uma DFC pelo método direto, para registrar e demonstrar todas as operações de caixa do ente público em questão. O seu operacional seria a prestação dos serviços públicos à sociedade, e os seus investimentos e financiamentos deveriam ser lançados à medida que fossem verificadas suas ocorrências.

Com a DVA, as empresas podem demonstrar a sua riqueza e como ela é distribuída para os agentes que a criaram. Esses principais agentes em relação às empresas são: pessoal, com encargos e salários; governo, com o pagamento de taxas, contribuições e impostos; financiadores de capitais externos, por meio do pagamento de juros; e os acionistas, por meio do pagamento dos juros sobre o capital próprio.

Das técnicas comentadas, a DVA é a mais indicada para demonstrar os destinos dos recursos dos entes públicos. Ainda que alguns detalhes precisem ser adaptados, como por exemplo, o campo insumos adquiridos de terceiros, que nos entes públicos, a depender do órgão em questão, pode não ter muita aplicabilidade, certamente a demonstração da distribuição da riqueza produzida pelo Estado poderia ser feita por meio das DVAs dos diversos órgãos públicos, ministérios, autarquias, dentre outros.

Certamente, os contadores poderiam criar uma nova técnica a fim de evidenciar os destinos dos recursos produzidos pelo Estado, ou a distribuição da riqueza produzida, como poderiam, inclusive, mesclar características das demonstrações aqui comentadas ou de outras existentes, e confeccioná-las e divulgá-las por cada órgão público, por meio da sua contabilidade.

A soma de todas as informações de todos os entes e órgãos públicos seria lançada na *Contabilidade geral*, ou seja, as informações dos órgãos e autarquias públicas do município na contabilidade pública do município, utilizando-se deste mesmo raciocínio para os estados da federação e para a união. Poderia ser denominada, desse modo, Demonstração da Distribuição da Riqueza Pública – DDRP.

Com o detalhamento das demonstrações geradas por todos os órgãos, o enfoque regional contaria com uma vasta fonte de dados, pois bastaria consolidar os dados das demonstrações que se desejasse como as de um município, de um estado ou de um ministério, por exemplo. Essa nova demonstração deveria contemplar o enfoque patrimonial por meio da contraposição dos valores destinados à manutenção dos órgãos e os valores responsáveis ao atendimento dos cidadãos que dependem daquele serviço ou órgão.

## 6 CONCLUSÃO

A literatura tem tratado a questão da distribuição do trabalho social somente no tocante ao enfoque da renda, ou seja, do fluxo, mas não tem considerado a riqueza, principalmente a produzida pelo Estado.

A contabilidade governamental não tem contemplado esse objetivo ou, pelo menos, não tem aproveitado o real potencial do ramo do conhecimento – contabilidade – para elucidação dos principais problemas de distribuição. Mesmo contando com um sistema triplo, compreendido por sistema orçamentário, sistema financeiro e sistema patrimonial, três contabilidades distintas, por assim dizer, mas que, ao final, são consolidados em um único balanço, que normalmente divulga números imprecisos e de difícil confirmação, dando a sensação de impossibilidade da ciência para acompanhar ou mesmo para mensurar os fatos observados, ainda que esta seja pautada por todos os instrumentos demonstrados anteriormente.

Como se viu, o patrimônio público é tratado pela Contabilidade Governamental como de entidade pública, e não pertencente à população. Não há a contemplação, nessa literatura, do enfoque patrimonial do cidadão com base nos recursos movidos pela União, Estados ou municípios, ainda que se recorra às conceituações do enfoque qualitativo. Certamente, dado o objetivo deste trabalho, torna-se desnecessário comentar o enfoque quantitativo dispensado pela Contabilidade Governamental. Se o aspecto qualitativo não atende à questão do patrimônio do cidadão e remete somente à entidade, seja o município, o Estado ou a Nação, mais distante ainda desse objetivo que deveria ser contemplado, está o enfoque quantitativo, pois contempla totalmente a entidade e a aferição meramente financeira dos bens em questão.

Se o enfoque do patrimônio na entidade pública recai sobre a própria, nada mais natural que os gestores se beneficiem dos recursos das mesmas, como se donos destas fossem, a exemplo do que acontece com as organizações privadas, que possuem donos, ou como faziam no passado os Imperadores, que gastavam

de forma irresponsável o erário, com base em decisões totalmente unilaterais e egoístas, para favorecimento de uma pessoa ou de um grupo, em detrimento do assistencialismo público.

Os verdadeiros donos dos recursos produzidos pelo Estado, ou seja, todos os cidadãos, estão esquecidos, pelo menos nos postulados da contabilidade governamental, conforme se pôde observar em toda a literatura consultada, e, devido à classificação dos ingressos de recursos financeiros, registrados na conta “receitas”, como se fossem produtos da atividade de uma empresa comercial e não no Patrimônio Líquido – PL, como seria mais correto do ponto de vista da distribuição, conforme descrito anteriormente.

Os bens e direitos referentes ao patrimônio dos sócios (população) deveriam, portanto, ser registrados na conta do PL, como é feito em uma empresa privada comum.

A população, ao que tudo indica, pelas decisões dos nossos gestores públicos, é menosprezada, tendo em vista os disparates observados entre os recursos que produzem uma precariedade no atendimento ao público e grandes benesses para umas poucas classes privilegiadas.

Quando se confronta as leituras sobre o Orçamento Público, fica-se com a impressão de que um poder fiscaliza o outro por meio da aprovação dos Projetos de Lei, como se viu, o que faz pensar que existe alguma segurança, no sentido de resguardar os recursos públicos e evitar favorecimentos. Cumpre esclarecer, entretanto, que o Poder Executivo, ou o que executa as leis, é formado pelos dirigentes de governo das três esferas, que são eleitos pelo voto e pertencem aos partidos políticos. O Poder Legislativo, o que faz as leis, é formado pelos Parlamentos, ou seja, pelos Vereadores nos municípios, Deputados Estaduais nos estados, e Deputados Federais na União, e são, também, eleitos pelo voto e pertencem aos partidos políticos, ou seja, são da mesma classe: a classe dos Políticos. O Judiciário não tem seus membros eleitos pelo voto, entretanto, os Ministros do Supremo Tribunal Federal – STF são indicados pelo Executivo, bem como os membros dos Tribunais de Contas, que são indicados pelo parlamento,

(ou Poder Legislativo), com mandato limitado, (cada grupo quando chega ao poder indica os seus), que gozam das prerrogativas da Magistratura, que não são pequenas, leia-se: As classes dominantes criam mecanismos de blindagem dos seus benefícios, para que estes se perpetuem. Quando ocorrem divergências entre os Poderes, é porque são compostos por membros de partidos diferentes, mas não porque esse ou aquele político quer favorecer mais ou menos a coletividade e, quando normalmente um gestor público fala em *governabilidade*, significa que tem muitos membros nas casas legislativas de partidos diferentes do dele e certamente seus projetos de lei dos instrumentos jurídicos orçamentários correm o risco de não serem aprovados. Caso contenham disposições para favorecimentos de algum grupo privado, por exemplo, uma bancada de um partido diferente não aprovaria o texto, ao menos que seja feita uma modificação para favorecimentos dos grupos que os apoiaram.

Os dois campos do conhecimento das Ciências Contábeis que deveriam informar os cidadãos sobre os reais destinos da produção do Estado, pois são diretamente ligados aos recursos públicos, não o fazem, o que permite, portanto, perpetuar a situação de péssima distribuição de riqueza no nosso País.

A Contabilidade Governamental não aponta o patrimônio do ponto de vista dos cidadãos, nem contempla uma mensuração do ponto de vista da entidade, age como se estivesse sendo aplicada em uma entidade privada, mesmo a despeito de possuir os três sistemas, o que deveria conferir uma característica radicalmente diferente, do ponto de vista do patrimônio do cidadão.

A Contabilidade Social, por seu turno, também está distante de conseguir evidenciar os motivos pelos quais a apropriação da riqueza produzida pelo Estado está distante da maioria dos cidadãos, pois seus postulados aproximam-se dos objetivos da Economia e a mensuração dos agregados nacionais.

A Economia é uma ciência que pode evidenciar, também, quaisquer movimentos no sentido de medir ou de apontar tendências políticas, além de evidenciar os reais destinos da produção de riqueza do Estado. Tem tentado desempenhar tal papel, ainda que prejudicada pela influência que sofre dos

representantes das classes dominantes sobre seus cientistas. A influência dos poderosos sobre esses cientistas fica evidente quando eles alegam “falta de recursos” para solucionar este ou aquele problema da população, conforme comentado anteriormente.

Como vimos, a *Contabilidade Política* apresenta uma permeabilidade dos conceitos contábeis dos enfoques patrimonial, regional e setorial, pois, quando um determinado estado da federação, por exemplo, utiliza-se do *enfoque regional*, para registrar certo patrimônio como posse de um determinado município, estará impactando direta e positivamente o *enfoque patrimonial* dos indivíduos do município que possui o equipamento em questão e estará impactando direta e negativamente o enfoque patrimonial dos indivíduos do município que não possui o equipamento, evidenciando a distribuição da riqueza produzida por esse estado da federação.

Com o enfoque setorial, a *Contabilidade Política* precisaria evidenciar se os recursos empregados na saúde, educação, segurança e saneamento estão em conformidade com as disposições legais e, caso positivo se os recursos ainda se demonstrarem insuficientes, as medidas devem ser apontadas, para que as correções sejam feitas, sempre com o objetivo primordial de atendimento à população.

A *Contabilidade Política* precisa fazer-se presente, utilizar-se do seu ferramental e das suas técnicas para criar um enfoque realmente social. Seria a contabilidade *verdadeiramente* social.

Esta deve prover-se de informações por meio das demonstrações financeiras de cada órgão, entidade, autarquia ou fundações públicas, que deverão ser compostas, dentre outras coisas, por uma demonstração (propriamente dita) que contenha mecanismos da DOAR, DFC e, principalmente, da DVA.

É preciso que a tarefa de administrar as finanças públicas da sociedade esteja nas mãos dos contadores, por meio de uma *Contabilidade Política*, e acompanhada pela ação fiscalizadora dos auditores e dos tribunais de contas das três esferas.

No Brasil, esses tribunais são compostos por magistrados indicados pelo parlamento (poder legislativo); em outros países existem tribunais de contas ligados ao executivo e ao judiciário.

Dada à má distribuição da riqueza produzida pelo Estado, e diante da existência dos mecanismos de controle das contas públicas, acredita-se que, da mesma forma que é um grande equívoco pretender que um auditor empregado por um órgão possa ter independência para divulgar certos pareceres, é completamente equivocado também pretender que um Tribunal de Contas ligado a qualquer poder possa possuir independência verdadeira e prática, como pretendia o ilustre Rui Barbosa. Na nossa sociedade, essa estrutura de controle, que funciona em outros países, por apresentar uma melhor distribuição da riqueza e uma melhor qualidade de vida para a população, não vem cumprindo com o seu papel.

Em teoria, pelo menos, as contas públicas são controladas por “*uma instituição intermediária à administração e à legislatura... cercada de garantias contra quaisquer ameaças*”, além de estar ligada ao nosso poder legislativo (e em nada melhoraria se fosse ligada ao executivo ou judiciário, na nossa atual conjuntura), mas, na prática, percebem-se os favorecimentos de uma minoria que a tudo controla, em detrimento à assistência à população, o que nos leva a crer que a outra parte da fala de Rui Barbosa, infelizmente, foi a que se concretizou: “*instituição de ornato aparentoso*”.

Da mesma forma que foi criado um mecanismo que garante a segurança de investidores externos para comprarem ações de determinada empresa, a sociedade deve encontrar um mecanismo que garanta uma melhor distribuição da riqueza produzida pelo Estado.

Obviamente as ciências contábeis, enquanto ciência que são, não dariam conta de toda a temática social, entretanto, deveria estar sob os cuidados desses profissionais o controle das finanças públicas.

O Estado capitalista, utilizando-se de divulgações tendenciosas, tenta fazer parecer que tudo está no rumo certo. Omite o enriquecimento de alguns poucos

grupos, ao legitimar algumas ações absurdas do ponto de vista de distribuição da riqueza social, por meio da edição de Leis que permitem tais condutas e garantem a assimetria informacional, como a burocracia e o agigantamento da máquina e da estrutura pública, contribuindo para que não se perceba o real cumprimento de alguns dos objetivos dessas Leis<sup>8</sup>.

Uma *Contabilidade Política* pode, em contraposição aos postulados e campos do conhecimento colocados anteriormente, ser totalmente patrimonial do ponto de vista do cidadão. Deve, também, além de mensurar os agregados nacionais, enfatizar os montantes destinados aos serviços de assistencialismo à sociedade, em contrapartida aos recursos dedicados aos favorecimentos das minorias. Também possibilita evidenciar a existência dos recursos e demonstrar onde, exatamente, estes estão sendo utilizados, inibindo a falsa argumentação de falta de recursos e, por meio das auditorias, revelar a vontade política, até o dia em que a sociedade tenha evoluído e possa influenciar, realmente, nas decisões dos governantes, mesmo que a totalidade dos recursos não seja suficiente para resolver todos os problemas sociais. Ainda, por meio da distribuição correta da riqueza, a *Contabilidade Política* pode garantir a totalidade do investimento desses recursos para os que dele realmente necessitam, ou para os seus donos reais, e que os recursos destinados à manutenção da máquina pública sejam montantes razoáveis e justos do ponto de vista social e da dita economicidade ou eficiência, e não apenas se observar um estado perdulário totalmente respaldado nas Leis.

Dentre as acepções da palavra “*política*”, a que melhor se encaixa neste texto é “*a arte de governar*”. Se com a Economia Política precisa-se decidir o que produzir e por que produzir, com a Administração Política precisa-se cuidar de como fazer esse fluxo, e com a *Contabilidade Política* pode-se controlar para quem ou quais grupos se destinam os recursos. Para tanto a sociedade precisará contar com a ética e valores dos cientistas envolvidos na produção, gestão e mensuração ou análise dos recursos públicos.

---

<sup>8</sup> Segundo *Harnecker*, (1990 p. 68), o Estado não é, como afirma a ideologia burguesa, um aparato que serve para conciliar os interesses antagônicos dos indivíduos ou grupos, mas, ao contrário, é um aparato para assegurar a dominação de uma classe sobre as outras.

Será mesmo que somos (os descendentes de Adão) egoístas a ponto de permitir que alguém se beneficie de recursos que não são de sua posse, e, mais além, que possuem a outrem e que, na falta desses recursos, até mortes e privações aconteçam aos milhares ou milhões?

Quanto mais se precisará esperar até que se encontrem dirigentes comprometidos com princípios realmente altruístas? A educação poderia ser uma solução para essas questões. Uma educação de qualidade ajudaria a formar gestores íntegros, comprometidos com a ética acima de tudo e com o bem estar geral e social. Se houvesse uma educação mais crítica e reflexiva, por outro lado, talvez existisse uma população mais apta a reclamar seus direitos e a cobrar dos gestores um uso correto e ético da riqueza produzida pelo Estado.

Infelizmente, quando se ouve alguém defender algum político, não o faz por pura e imparcial convicção, mas somente porque, com a vitória deste, certamente proverá para si ou para algum parente ou amigo uma vaga de emprego nos chamados “trenzinhos da alegria”.

Outro ponto importante a perseguir é conseguir políticos realmente imbuídos em fazer a correta gestão dos recursos, que são da posse de todos, e não o próprio favorecimento, por meio das benesses vitalícias oferecidas generosamente pelos cofres públicos. Utilizar a educação como solução das demandas requer implementar mudanças por meio de normas, sob pena das próximas quatro ou cinco gerações passarem pelas mesmas injustiças que se presencia atualmente na nossa sociedade.

É triste perceber que algumas estruturas de controle que o país possui não funcionam, efetivamente, no sentido de garantir a defesa do patrimônio do cidadão, pois grandes desigualdades se observam oriundas da péssima distribuição da riqueza. Embora a corrupção não seja uma exclusividade brasileira, existem nações com estruturas de controle das contas públicas mais atuantes e sociedades mais vigilantes e com qualidade de vida muito superior à do Brasil.

## REFERÊNCIAS

ABDALA, Vitor. **Inflação acumulada em 12 meses fica praticamente no centro da meta do governo** – Disponível em: <http://www.oeconomista.com.br/inflacao-acumulada-em-12-meses-fica-praticamente-no-centro-da-meta-do-governo/> – Acesso em: 14 set. 2010.

ABDALA, Vitor. **Mais da metade dos domicílios brasileiros não têm redes de esgoto, diz IBGE** – Disponível em: <http://br.noticias.yahoo.com/s/20082010/48/manchetes-da-metade-dos-domicilios-brasileiros.html> – Acesso em: 14 set. 2010.

ABRASCA. Associação Brasileira das Companhias Abertas Disponível em: [http://www.abrasca.org.br/noticias/PDF/auditoria\\_das\\_bigfour.pdf](http://www.abrasca.org.br/noticias/PDF/auditoria_das_bigfour.pdf) – Acesso em: 19 mar.. 2010.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal** – Novos Métodos após a LC n 101/00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **O Essencial da Contabilidade Pública**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. **Transparência**. Disponível em: <http://www.tjba.jus.br/site/pagina.wsp?tmp.id=185> – Acesso em: 02 mar. 2010.

BBC. Ex-auditor confirma destruição de papéis do caso Enron – BBC Brasil – Disponível em: [http://www.bbc.co.uk/portuguese/economia/020515\\_andersendi.shtml](http://www.bbc.co.uk/portuguese/economia/020515_andersendi.shtml) – Acesso em: 19 mar. 2010.

BRASIL. – Lei 4.320, de 17 de Março de 1964 – Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil, Brasília, DF**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) Acesso em: 21 jun. 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF; Senado, 1988. Disponível em: [www.presidência.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.presidência.gov.br/ccivil_03/Constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) Acesso em: 15 mar. 2007.

BRASIL. BANCO CENTRAL. Calculadora do Cidadão – Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores> – Acesso em: 14 set. 2010.

EXPORTAÇÃO agrícola é recorde para mês de agosto – **O Estado de São Paulo**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia+geral,exportacao-agricola-e-recorde-para-mes-de-agosto,35110,0.htm> – Acesso em: 14 set. 2010.

FERRARA, Gustavo – Economia Brasileira, Política – Disponível em: <http://osnovospensadores.blogspot.com/2010/08/o-blog-de-adriana-vandoni-esta.html> – Acesso em: 14 set. 2010.

FIPECAFI – Lei 11.638 e MP 449 – Disponível em: <http://www.fipecafi.org/palestras/fipecafi-anefac-cooperacao-lei-11638-relevancia-desafios-implementacao/fipecafi-anefac-cooperacao-lei-11638-relevancia-desafios-implementacao.htm> – Acesso em: 21 dez. 2009.

GREEN, Francis; NORE, Peter. **A Economia, Um Antitexto**. Rio de Janeiro: Zahar, 1979.

HARNECKER, Marta. **Para Compreender a Sociedade**. 1ed. São Paulo: Brasiliense, 1990.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. van, **Accounting Theory**, 5ed. Boston: Irwin, 1991.

HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBGE PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – Disponível em: [www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/trabalhoerendimento/pnad2004/default.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/trabalhoerendimento/pnad2004/default.shtm) – Acesso em: 19 abr. 2007.

IBPT- Instituto Brasileiro de Olanejamento tributário. Carga Tributária Brasileira Revisada – Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006\\_-\\_CARGA\\_TRIBUTARIA\\_BRASILEIRA\\_\(REVISADA\).pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA_(REVISADA).pdf) – Acesso em: 09 jul. 2007.

IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Carga Tributária é Inimiga do PIB – Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/trib/1tributario050906.htm> – Acesso em: 09 jul. 2007.

IBPT.- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.; Esforço Tributário da População Para Financiar o Governo Federal – Disponível em:

[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESFORCO TRIBUTARIO PARA FINANCIAR O GOVERNO FEDERAL.pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESFORCO%20TRIBUTARIO%20PARA%20FINANCIAR%20O%20GOVERNO%20FEDERAL.pdf) – Acesso em: 09 jul. 2007.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento tributário. Estudo Sobre os Dias Trabalhados Para Pagar Tributos – 2009 – Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/publicacao/13709/179.pdf> – Acesso em: 12 set. 2010.

Índices Econômicos – UOL Economia – Disponível em: <http://economia.uol.com.br/cotacoes/indices.ihtm> – Acesso em: 14 set. 2010.

MARTINS, Eliseu (Organizador). **Avaliação de Empresas – da Mensuração Contábil à Econômica** – FIEPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA / USP São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual Para Elaboração de Monografias**, São Paulo: Atlas, 1990.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanços** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

NISWONGER, Clifford Rollin; FESS, Philip E., **Princípios de Contabilidade**, v. 1 2 ed. Rio de Janeiro: FGV - Instituto de Documentação, 1980.

ORÇAMENTO Participativo. O Que é Isso? – Disponível em: <http://www.forumimobiliario.com.br/Politica/orcamento-participativo-o-que-e-isso.html> – Acesso em: 12 set. 2010.

PAULANI, Leda Maria; BRAGA, Márcio Bobik. **A Nova Contabilidade Social- Uma Introdução à Macroeconomia**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e Controle Externo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**, São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, João Almeida; PARRA FILHO, Domingos. **Metodologia Científica**. São Paulo: Futura, 1998.

SANTOS, Reginaldo Souza. **A Administração Política como Campo do Conhecimento**. Salvador: FEA/UFBA; São Paulo: Hucitec e Mandacarú, 2003

SANTOS, Reginaldo Souza. Compreendendo a Natureza das Políticas do Estado Capitalista. **Revista da Administração Pública**, v.. 41, n. 5 – set/out, Fundação Getúlio Vargas – FGV, Rio de Janeiro: 2007.

SANTOS, Reginaldo Souza. Keynes e A Proposta de Administração Política do Capitalismo REBAP – **Revista Brasileira de Administração Política**, vol. 1, 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**, 3 ed São Paulo: Atlas, 1996.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOARES, Lucila; BRASIL, Sandra. O peso do estado, Revista Veja On-line, ed. nº1976, 4 out. 2006. Disponível em: [http://veja.abril.com.br/041006/p\\_070.html](http://veja.abril.com.br/041006/p_070.html) – Acesso em: 03 jul. 2007.

TRANSPARÊNCIA BRASIL. Congresso Brasileiro é o Que Mais Pesa no Bolso da População, na Comparação com os Parlamentos de onze países – Disponível em: <http://www.transparencia.org.br/docs/parlamentos.pdf> – Acesso em: 09 jul. 2007.