

## V JORNADAS EUROSAI/OLACEFS

### SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA, PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIDADE

#### SUBTEMA 1

#### PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIDADE NO CONTEXTO DA SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA

Sumário:

Introdução

- 1 - A responsabilidade como princípio fundamental da credibilidade das instituições privadas e públicas
- 2 - Abordagem pelas Instituições Supremas de Controlo (ISC)
- 3 - Conclusões
- 4 - Recomendações

## Introdução

No âmbito de matérias em que, de algum modo, se coloca a questão da sua *sustentabilidade*<sup>1</sup>, o princípio da “responsabilidade” (enquanto “obrigação de prestar contas”) revela-se como indissociável das actividades de controlo que, de algum modo, devem ser exercidas tomando como objecto tais matérias<sup>2</sup>.

Tratando-se de sustentabilidade das finanças públicas, e estando como está actualmente em causa a possibilidade de os Estados continuarem a assegurar aos seus cidadãos os benefícios sociais (Educação, Saúde, Segurança Social), que durante décadas foram sendo progressivamente generalizados às populações e cujo financiamento se encontra em risco nos nossos dias, esta concepção assume, naturalmente, uma relevância particularmente significativa.

É de notar que a problemática da responsabilidade foi desenvolvida em contextos que tomavam como referência a credibilidade das sociedades, designadamente em ligação à noção de Responsabilidade Social da Empresa, inscrevendo-se no quadro de princípios gerais constantes da concepção de “good governance” empresarial.

Porém, trata-se de princípios actualmente considerados como indissociáveis da actividade pública, sendo um facto que os cidadãos/contribuintes têm a expectativa de que a acção dos detentores dos cargos públicos se subordine a princípios de serviço público centrados na transparência, integridade e ética.

Entende-se assim que, no âmbito das suas *Normas de Auditoria*, a INTOSAI se refira à exigência de “public accountability” como um princípio básico<sup>3</sup>.

Deste modo, quando actualmente se debate a actual e complexa questão da *sustentabilidade das finanças públicas*, e da ligação da actividade das ISC a esta matéria, o princípio da responsabilidade surge como pedra de toque inevitável à abordagem do tema. No

---

<sup>1</sup> Cabe aqui referir a área do ambiente, contexto em que a expressão surgiu associada às problemáticas do desenvolvimento (o *Princípio do Desenvolvimento Sustentável*), embora seja hoje em dia de utilização generalizada no âmbito das finanças públicas, do ponto de vista do seu financiamento. O conceito de sustentabilidade envolve o não comprometimento no presente dos recursos das gerações futuras.

<sup>2</sup> Na versão portuguesa deste texto consideramos o termo “responsabilidade” na acepção em que, geralmente, é utilizada a palavra inglesa “accountability” (em síntese: “obrigação de prestar contas”). No entanto, a utilização de cada uma das expressões pode implicar conotações específicas (embora mantendo afinidades). Acerca da tradução/equivalência entre estas expressões, cf. EVERARD, Patrick e WOLTER, Diane, *Glossarium*, Office des publications officielles des Communautés européennes, 1989, p. 56 (Glossário de termos e expressões utilizadas em matéria de controlo externo das finanças públicas adoptado pelo Tribunal de Contas Europeu).

<sup>3</sup> Cf. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Chapter 1, “Basic Principles in Government Auditing”, ponto 1.0.6 (c), p. 26.

entanto, a par do reconhecimento da sua relevância, a verdade é que ele se encontra numa fase de debate e reflexão, não sendo isento de alguma complexidade, resultante, em grande parte, da própria evolução dos *modos e meios* utilizados pelos organismos na prossecução das suas atribuições.

## **1. A responsabilidade como princípio fundamental da credibilidade das instituições privadas e públicas**

### Contexto do desenvolvimento do princípio da responsabilidade<sup>4</sup>

O desenvolvimento deste princípio inscreve-se no quadro de valores defendidos desde o início dos anos 90 relativamente ao Governo das Sociedades (*Corporate Governance*) e que teve como marco fundamental o *The Cadbury Report* e o seu *Code of Best Practice*.

Este Relatório identificava os três princípios fundamentais do Governo das Sociedades: a transparência, a integridade e a responsabilidade (*accountability*).

Mais tarde, em fins da década de 90, no rescaldo dos escândalos financeiros de que são exemplos os casos Enron, WorldCom e Parmalat, surge o conceito de *Responsabilidade Social das Empresas ou das Organizações (RSE ou RSO)*<sup>5</sup>, que se alargou a todos os países europeus através do *Livro Verde para a Promoção da RSO*, da Comissão Europeia (2001).

Ora, é nos referidos princípios do Governo das Sociedades que o conceito de RSO vai encontrar os necessários mecanismos de interação entre os agentes económicos.<sup>6</sup>

Note-se que o conceito de RSO está ainda em evolução. Através dele pretende-se que a avaliação de uma empresa/organização incorpore, além de indicadores económico-financeiros, as condutas éticas e os comportamentos da empresa no mercado.

Deste modo, passou a ser frequente os analistas de investimentos exigirem uma análise de risco relativamente a RSO antes da tomada de decisão de financiamento. Além disso, os *rating* de avaliação de empresas passaram a integrar o cumprimento de critérios de RSO, relativamente a áreas tais como: ambiente, práticas de conduta ética, divulgação de relatórios

---

<sup>4</sup> Sobre esta matéria cfr. ERNESTO CUNHA / RUI ÁGUAS/ PAULO NOGUEIRA DA COSTA, Informação Conjunta n.ºs 38/DCP e 7/06-CEMAC, de 04-07-2006. Esta Informação consubstancia-se num Estudo de base para preparação da resposta do Tribunal de Contas de Portugal ao documento da INTOSAI “*SAI’s Transparency and Accountability*”, constituído por sete questões e remetido pelo Tribunal de Contas da Bélgica, no âmbito dos trabalhos do *Professional Standards Committee* (inseridos no contexto do *Objectivo 1 do Plano Estratégico da INTOSAI para 2005-2010*). Note-se que este Estudo se encontra disponível em: [http://timor/C2/C15/Fontes%20Documentais/Document%20Library/TCP\\_det.aspx](http://timor/C2/C15/Fontes%20Documentais/Document%20Library/TCP_det.aspx)

<sup>5</sup> Em Inglês: CSR – *Corporate Social Responsibility* (cit. no Estudo referido na nota de rodapé anterior, p. 6).

<sup>6</sup> Cf. Estudo citado na nota de rodapé n.º 4, p. 11.

e informação, investimento social, auditoria e definição e condução de políticas de governança das sociedades.<sup>7</sup>

Porém, verifica-se que o conceito de RSO continua a ser insuficientemente aplicado.<sup>8</sup>

#### A responsabilidade como princípio adoptado no âmbito do sector público

Como foi referido, o conceito de responsabilidade foi identificado no *Cadbury Report* como um dos três princípios fundamentais do Governo das Sociedades. Note-se que tais princípios foram também adoptados, designadamente pela *International Federation of Accountants* – IFAC como aplicáveis igualmente a todas as entidades do sector público.<sup>9</sup>

É no âmbito da “Estrutura da organização e processo”, uma das quatro dimensões de governança das entidades do sector público, que encontramos, entre outras concepções, as seguintes perspectivas sobre responsabilidade:

- “Responsabilidade estatutária – estabelecer disposições para garantir conformidade com os estatutos, regulamentos e outras boas práticas;
- Responsabilidade financeira – estabelecer disposições apropriadas para garantir a boa utilização dos fundos públicos, com economia, eficiência, eficácia e zelo;
- Comunicação – estabelecer canais de comunicação transparentes para todos os grupos de interessados quanto à missão, regras, objectivos e desempenho; definir procedimentos para o funcionamento dessa comunicação;
- Regras e responsabilidades:
  - De quem preside à entidade pública;
  - Das atribuições e competências da direcção da entidade;
  - De liderança estratégica;
  - Dos membros não-executivos da direcção;
  - Dos dirigentes executivos;
  - Da política de remuneração e benefícios.<sup>10</sup>”

Ainda com referência ao controlo do sector público, refira-se que o Glossário de termos e expressões utilizadas em matéria de controlo externo das finanças públicas adoptado pelo Tribunal de Contas Europeu<sup>11</sup>, explicita a expressão “accountability” do seguinte modo:

---

<sup>7</sup> Idem, p. 7.

<sup>8</sup> Idem, p. 9.

<sup>9</sup> Cf. *International Federation of Accountants* – IFAC, 2001-Study 13 Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective – pp. 15-19 (citado no Estudo referido na nota de rodapé n.º 4, p. 17).

<sup>10</sup> Cf. Estudo citado na nota de rodapé n.º 4, p. 17-18.

<sup>11</sup> Cf. nota de rodapé n.º 2.

*“Duty imposed on an audited person or entity to show that he/it has administered or controlled the funds entrusted to him/it in accordance with the terms on which the funds were provided.”<sup>12</sup>*

Este sentido é corroborado pela Organização Internacional das ISC (INTOSAI), que, no seu Glossário, adoptou uma definição (referenciada, naturalmente, ao sector público), em que se constata evidentes afinidades com a acabada de referir: *“Public Accountability – The obligations of persons or entities, including public enterprises and corporations, entrusted with public resources to be answerable for the fiscal, managerial and program responsibilities that have been conferred on them, and to report to those that have conferred these responsibilities on them.”<sup>13</sup>*

Com referência a princípios básicos mais específicos (o das boas práticas orçamentais), refira-se o Código do Fundo Monetário Internacional<sup>14</sup>, que apresenta quatro vertentes: a definição clara de funções e responsabilidades; o acesso público à informação; a transparência na preparação, execução e prestação de contas do Orçamento; e as garantias de integridade.

Finalmente, numa perspectiva mais global (com intervenção na área do desenvolvimento internacional), é de destacar o facto de o Banco Mundial estabelecer estratégias de *good governance*, em ordem ao aperfeiçoamento do desempenho dos Governos através de reformas das respectivas administrações públicas<sup>15</sup>.

Segundo a OCDE, a maioria dos países que a integram têm aprovado códigos de conduta ética com o objectivo de proporcionar padrões elevados de comportamento da parte dos agentes públicos.

Encontramos assim, no domínio do sector público, um paralelismo com o objectivo, no sector privado, de reforço da confiança dos accionistas e de outros agentes nos órgãos de gestão das empresas, o qual se encontra ligado a vários (outros) temas relacionados com direcção e controlo e que têm como finalidade o “enraizamento” de uma cultura de gestão responsável e transparente perante a comunidade.

---

<sup>12</sup> Cf. Estudo citado na nota de rodapé n.º 4, p. 85.

<sup>13</sup> Cf. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Glossário anexo, p. 73.

<sup>14</sup> *“Code of Good Practices on Fiscal Transparency”* aprovado em 2001 pelo Executive Board do International Monetary Fund, que pode ser consultado no sítio [www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm](http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm) (citado no Estudo referido na nota de rodapé n.º 4, p. 22).

<sup>15</sup> *The World Bank, Public Sector Group, Reforming Public Institutes and Strengthening Governance*, 2000 (citado no Estudo referido na nota de rodapé n.º 4, p. 22).

Porém, relativamente a medidas destinadas à implementação dos princípios de boa governança pública, é de notar que, quando comparadas com as do sector privado, alguns estudos revelam que existe ainda um longo caminho a percorrer<sup>16</sup>.

## 2. Abordagem pelas Instituições Supremas de Controlo (ISC)

### A responsabilidade como princípio básico das ISC

No âmbito das suas *Normas de Auditoria*, a INTOSAI refere-se a uma exigência de “public accountability”, relativamente a pessoas e entidades que gerem recursos públicos, como um dos princípios básicos da auditoria a realizar pelas Instituições Supremas de Controlo (ISC)<sup>17</sup>.

As ISC adoptam e adaptam às suas realidades os princípios e normas da INTOSAI e de outras organizações que se ocupam do controlo, sendo amplamente reconhecido que a responsabilidade no sector público “diz respeito às exigências de uma gestão eficiente dos recursos públicos, de transparência e de boa governação, de acordo com padrões éticos e de desempenho que se impõem em ordem à contenção da despesa pública, com manutenção da qualidade das prestações do serviço público, ao não agravamento da carga fiscal e ao não comprometimento das gerações futuras com encargos assumidos no presente e in comportáveis no futuro<sup>18</sup>”.

Ora, trata-se aqui, de facto, da ampla problemática da *sustentabilidade das finanças/políticas públicas*, cuja avaliação passa certamente pela adopção de critérios de responsabilização dos agentes que, de algum modo, intervêm na elaboração e aplicação das políticas.

Por outro lado, é também fundamental que as próprias ISC “estejam igualmente obrigadas a submeter as suas contas e a sua gestão ao exame e censura de profissionais devidamente habilitados e qualificados, uma vez que os cidadãos têm direito à prestação de contas por parte de quem exerce funções públicas e gere e administra dinheiros e activos públicos<sup>19</sup>”, sendo que as ISC têm, nesta matéria, responsabilidades acrescidas.

---

<sup>16</sup> Consultar entre outros os documentos “Corporate Governance in the Public Sector: An Evaluation of its Tensions, Gaps and Potential” e “Corporate Governance and Performance” no sítio [www.canberra.edu.au/](http://www.canberra.edu.au/) (Citado no Estudo referido na nota de rodapé n.º 4, p. 20).

<sup>17</sup> Cf. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Chapter 1, “Basic Principles in Government Auditing”, ponto 1.0.6 (c), p. 26.

<sup>18</sup> Cf. Estudo citado na nota de rodapé n.º 4, p. 24.

<sup>19</sup> Idem, ibidem.

Uma outra dimensão desta matéria que se coloca como impreterível é a necessidade de adaptação da actividade do controlo e da efectivação prática do princípio da responsabilidade pelas ISC, às novas realidades da gestão pública.

Como salienta a OCDE,<sup>20</sup> nas últimas décadas novas formas de gestão pública, políticas de privatização e novas tecnologias alteraram o modo como o sector público desempenha o seu papel, tendo simultaneamente criado uma necessidade de novas formas de responsabilização, tanto dos organismos como dos governos, por aquilo que fazem.

Com um sector público crescentemente mais desenvolvido, tornou-se cada vez mais complexo assegurar a conformidade das actividades realizadas com os objectivos das políticas, do controlo e da despesa e o acompanhamento do desempenho dos actuais organismos tornou-se crescentemente mais complexo.

#### Reflexão no âmbito da INTOSAI

No documento da INTOSAI *Implementation Guidelines for Performance Audit*, reconhece-se alguma complexidade no termo “accountability”, que, desde logo, encontra “matizes” diferenciados nas suas conotações nas diversas línguas e países.

Assim, para alguns, o conceito de “accountability” é limitado a um âmbito contabilístico ou é encarado como uma obrigação de demonstração de contas. Outras culturas usam a expressão com sentidos mais amplos, ligados à responsabilização daqueles a quem são confiados poderes públicos, relativamente às suas acções.

Uma outra área de reflexão encontra-se na referência incluída no documento mencionado, segundo a qual: “*Auditing is normally associated with accountability, but in performance auditing this is not always the case.*”<sup>21</sup>

Considera-se que “accountability”, em auditoria, pode ser descrita como a apreciação do modo como os responsáveis a diferentes níveis alcançaram objectivos relevantes e obtiveram outros requisitos pelos quais são absolutamente responsáveis, supondo-se que os factores que se encontrem fora do controlo dos auditados não influenciarão os resultados.

Ora, ainda de acordo com o referido documento, uma abordagem alternativa consiste no enfoque sobre a compreensão e explicação das constatações obtidas durante a auditoria. Deste modo, em vez de procurar encontrar quem está em falta, é possível analisar os factores que originaram os problemas detectados e discutir o que pode ser feito relativamente a tais

---

<sup>20</sup> Cf. *Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control*, Policy Brief, OECD Observer, April 2005.

<sup>21</sup> Cf. INTOSAI, *Implementation Guidelines for Performance Audit*, p 28.

problemas, sendo que esta abordagem reflecte a ideia de que o propósito geral da auditoria de resultados (“performance auditing”) é promover a economia, a eficiência e a eficácia<sup>22</sup>

Deste modo, somos conduzidos ao seguinte comentário: *“The two approaches represent different ideas to performance auditing; one in which accountability (as in compliance and financial auditing) is at the centre of attention of the audit, while the other – which put emphasis on economy, efficiency and effectiveness – primarily concerns itself with the subject matter of the audit causes of problems observed.”*<sup>23</sup>

Ainda com referência à auditoria de resultados, o referido documento da INTOSAI refere-se a riscos envolvidos por uma abordagem com enfoque na “accountability”, uma vez que a perspectiva e âmbito devem ser limitados, o que, por sua vez, limita indevidamente a possibilidade de fazer uma análise independente. A abordagem pela via do enfoque sobre as possíveis causas dos problemas detectados facilita as auditorias cobrindo áreas de responsabilidade de diferentes partes. Contudo, a este propósito, o documento apresenta a seguinte observação: *“... this approach makes greater demands in terms of the skills of auditors.”*<sup>24</sup>

Refira-se ainda que este tema, no âmbito da INTOSAI, se encontra nesta fase em análise e aprofundamento no contexto das actividades em curso do Comité de Normas Profissionais (Objectivo 1 do Plano Estratégico da INTOSAI).

Para o efeito, tem sido entendimento que devem também as ISC desenvolver bons exemplos de responsabilidade e transparência, que deveriam ser ilustrados através da descrição de casos de boas práticas, implicando uma ampla aceitação do conceito em causa.

### 3. Conclusões

- 1 - O princípio da “responsabilidade” (enquanto “obrigação de prestar contas” e tomando a palavra como equivalente à expressão inglesa “accountability”) revela-se como indissociável da apreciação da credibilidade de instituições privadas e públicas, encontrando-se integrado no âmbito dos princípios básicos adoptados por organizações que congregam entidades de controlo, tais como a IFAC e a INTOSAI.
- 2 - Estando em causa questões de sustentabilidade das finanças/políticas públicas, designadamente no que diz respeito aos sectores sociais, os organismos executores

---

<sup>22</sup> Idem, ibidem.

<sup>23</sup> Idem, ibidem.

<sup>24</sup> Idem, ibidem.



das políticas são confrontados com exigências acrescidas de gestão eficiente dos recursos, de transparência e de boa governação, segundo padrões éticos de desempenho que se impõem em ordem à contenção da despesa pública, com manutenção da qualidade dos serviços prestados.

- 3 - Reconhecendo-se que a organização e desempenho das actividades das ISC terão de passar de alguma forma também a reflectir as exigências de profundas reformas da Administração Pública que se colocam actualmente aos Estados (indissociavelmente ligadas à problemática da sustentabilidade financeira), somos levados a concluir que estas instituições deverão sempre adoptar, de alguma forma, critérios de responsabilidade aplicáveis aos intervenientes na execução de políticas.
- 4 - No entanto, apesar da generalidade da sua aceitação e adopção pelos órgãos de controlo, devem assinalar-se algumas dimensões de complexidade que caracterizam também esta matéria, de entre as quais identificamos as seguintes (em síntese):
  - O próprio sentido da expressão responsabilidade/"accountability", que apresenta alguma diferenciação segundo as culturas onde é aplicado;
  - A crescente alteração do modo de desempenho pelo sector público (o que inclui vertentes institucionais e financeiras);
  - Questões metodológicas (*maxime*, as específicas da auditoria de resultados/gestão, designadamente quando está em causa a identificação de factores na origem dos problemas detectados);
  - Como corolário das observações anteriores: necessidades sentidas de aprofundamento da matéria (haja em vista o debate actualmente em curso no âmbito da INTOSAI).

Trata-se seguramente de uma matéria em que se vislumbram *desafios futuros*.

#### **4. Recomendações**

- 1 - As Instituições Supremas de Controlo devem apetrechar-se em termos humanos, legislativos e financeiros dos instrumentos necessários à sua intervenção em matéria de exame da sustentabilidade financeira dos Estados, uma problemática incontornável e que, constituindo um desafio já na actualidade, se tornará, previsivelmente, cada vez mais complexo.

2 - O princípio da responsabilidade/”accountability”, enquanto “obrigação de prestar contas”, largamente adoptado pelas ISC, deverá evoluir não só num sentido de maior abrangência (designadamente, passando a ser extensivo a diferentes tipos de entidades que passaram a intervir na gestão de dinheiros e activos públicos, o que poderá em certos casos implicar alterações legislativas), mas também do ponto de vista de aprofundamento conceptual, de modo a poder ser aplicável às realidades diferenciadas já existentes em domínios ligados à prestação de bens e serviços financiados por recursos públicos.