

Luiz Carlos dos Santos

**ARTIGOS TÉCNICO-CIENTÍFICOS E TEXTOS DE
OPINIÃO**

COLETÂNEA

**Salvador
EDUNEB
2004**

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaboração : Neuza Tinôco Melo Nunesmaia
Bibliotecária - CRB-51229

SANTOS, Luiz Carlos dos

Artigos técnicos-científicos e textos de opinião : coletânea / Luiz Carlos dos Santos. - Salvador: Editora UNEB, 2004.
130p.

Inclui bibliografia

1.Ensino superior - Coletânea. 2.Ensino à distância. 3
Contabilidade - estudo e ensino.

CDD - 378-007

À minha pequenina Paulinha, filha
amada, estímulo para novas caminhadas.

AGRADECIMENTOS

A colega e amiga - Profa Ednalva Marinho, pelo prefácio e revisão final desta coletânea.

A minha conselheira, amiga, colega e sempre “professora” - Mariá Barreto Sampaio, pela correção vernacular e ponderações quando da elaboração de alguns artigos.

A Telma Farias, que em primeira mão, contribuiu para a composição e versão preliminar deste trabalho.

A Djalma Fiúza, *design* atencioso, que com presteza projetou a capa desta produção.

A universidade tem que lutar para deixar de ser duplamente excluída, tecnicamente, da dinâmica do avanço do conhecimento global e, eticamente, do avanço da desigualdade social, que começa a se transformar em dessemelhança.

A grande transformação da universidade está em sua mudança de postura em relação ao mundo, descobrindo o que há de real fora dos muros, participando da transformação dessa realidade para construir-se um mundo mais justo, sem exclusão, através do seu saber, qualificado tecnicamente e comprometido eticamente.

Cristovam Buarque

APRESENTAÇÃO

O presente trabalho reúne artigos técnico-científicos e outros considerados como textos de opinião, produzidos pelo autor. Alguns deles foram publicados em revistas e jornais e outros, elaborados para utilização em sala de aula, no exercício da docência. Trata-se, pois, de uma Coletânea com fins acadêmicos.

Perguntar-se-ia: por que o ecletismo das matérias? A resposta é simples este autor tem formação acadêmica diversificada: tanto gostadas Ciências Contábeis, quanto do Direito Financeiro-Tributário. A Administração também é um campo que aprecia, além da forte inclinação para as questões da Educação, notadamente no que se refere ao processo ensino-aprendizagem e à gestão universitária. Por isso é que, na sua vocação professoral, quatro anos após ter iniciado o magistério, investiu no mestrado e, lógico, na área da educação.

As matérias ora inscritas não tiveram como objetivo a verticalização ou maior aprofundamento. Buscou-se trazer à tona alguns aspectos justamente com o intuito de gerar discussões no ambiente da Academia, em especial, nas salas de aula, numa perspectiva evolutiva, quando cada estudante da graduação ou pós-graduação, possa contribuir com seu posicionamento, gerando interessantes e enriquecedores debates.

O estilo e as posições pessoais foram expostos a partir da reflexão crítica e do fazer cotidiano, do exercício de funções técnico-profissionais e pedagógicas, suficientemente flexíveis para aceitar suas incertezas e controvérsias, sem cristalizar entendimentos, na busca do saber e do dinamismo das interinfluências de que se forma o conjunto de elementos que define o processo educativo.

Espera-se que, de algum modo esses escritos, possam contribuir para a elaboração de trabalhos acadêmicos que versem sobre as temáticas aqui apresentadas, incitando os leitores a analisá-las, aceitando-as integralmente ou provocando controvérsias que gerarão novos debates. É o curso da educação, do aprender a aprender na vida universitária

Professor Luiz Carlos dos Santos

PREFÁCIO

As matérias tratadas pelo Professor Luiz Carlos dos Santos, nesta coletânea, são da melhor atualidade, refletem o seu interesse pelas diversas facetas da formação do professor e do fazer profissional e, como que integralizam as suas experiências pedagógicas e técnico-funcionais. O conteúdo dos artigos alimenta a discussão sobre a qualidade do ensino, a postura ético-profissional, o trato com dispositivos legais, a aplicação das novas tecnologias com todas as benesses que podem ser concedidas pela informática à empresa pública e ao empresariado, especialmente nas ações de planejamento, controle, auditoria e outras atividades que possam gerar resultados empresariais positivos.

Uma outra contribuição do autor, parece-me, é uma tentativa para que sejam revistas algumas concepções sobre o embasamento humanista e filosófico do ensino superior, na sua particularidade do diálogo professor/aluno, bem como despertar os nossos aprendizes para um novo pensar, refletir, adquirir ou desenvolver conhecimentos e formação moral para saberem gerenciar, com autonomia e responsabilidade, a parte que lhes cabe no seu meio social. É, também, dar-lhes oportunidade para que, autonomamente, possam desenvolver, sob a égide da ética, seus talentos para a ciência, tanto quanto para a solidariedade e uma convivência harmônica com os seus semelhantes.

A exposição teórica dos assuntos age como um componente facilitador para o entendimento de cada tema, sem simplificações que possam gerar imprecisões de sentido ou comprometam o cunho científico do trabalho. As matérias, ora dadas à luz, conduzem o leitor ao reencontro do princípio socrático, pelo qual, *tudo deve ser repensado, refletido, criticado, medido, segundo uma norma da verdade e do bem.*

Por tudo isso, a expressão de Miguel Arroyo cai bem na atuação do professor Luiz Carlos dos Santos que, tão judiciosamente, sabe executar quando e quanto possível - às vezes, impossível - o seu Ofício de Mestre.

Salvador, janeiro de 2004.

Profª Ednalva Marinho

SUMÁRIO

Artigos Técnico-Científicos

1. PROJETOS SOCIAIS:
fragmentos de ensinamentos..... 015
2. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:
transparência e responsabilidade..... 033
3. BALANÇO SOCIAL:
demonstração de cidadania organizacional..... 043
4. A GESTÃO DA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA:
notas prolegominais..... 067
5. O TREINAMENTO COMO DIFERENCIAL DA
ORGANIZAÇÃO..... 075
6. CONTABILIDADE E A INFORMÁTICA..... 091

Textos de Opinião

1. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL SOB O
ASPECTO DA DESPESA COM PESSOAL..... 111
2. O ENSINO DA CONTABILIDADE..... 119

3. O PAPEL DA FILOSOFIA NO CURRÍCULO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	123
4. AVALIAÇÃO INSTITUCIONAL: a universidade em questão.....	131
5. AUTONOMIA UNIVERSITÁRIA: a ótica da gestão.....	139
6. ÉTICA DOS NEGÓCIOS.....	149
7. ONTOLOGIA DA CONTABILIDADE.....	153
8. O PROFESSOR E O ENSINO DA CONTABILIDADE.....	175

ANEXO A:

FLUXOGRAMA Curso de Licenciatura em Ciências Contábeis.....	183
--	-----

PROJETOS SOCIAIS: fragmentos de ensinamentos *

Resumo

Este artigo tem como objetivo levantar aspectos gerais na construção de projetos de cunho social, apresentando alguns conceitos que ajudam a dar maior clareza e direcionamento à sua formulação, sem embotar o bom senso e a criatividade daqueles que os concebem. O estudo descritivo, baseado em análise teórica, a partir de pesquisa bibliográfica através de livros, artigos de revistas, jornais e outros periódicos, inclusive por meio eletrônico, foi acrescido pela experiência do autor, enquanto professor de Metodologia da Pesquisa Científica e participante de equipes de estudo, voltadas para a elaboração de projetos sobre políticas e gestão públicas. A partir das lições empreendidas, conclui-se que o sucesso da intervenção, ou seja, a efetividade de sua contribuição para que se consiga a solução ou melhoria da situação-problema enfrentada, depende da compreensão e do consentimento dos atores sociais envolvidos nos propósitos do projeto. É imprescindível, porém, que o mesmo esteja bem formatado,

* Publicado na Revista ADM Pública: vista & revista. Departamento de Ciências Humanas - Campus I/Universidade do Estado da Bahia - UNEB - Programa Gestão de Organizações - PGO, Salvador, Ano I, n. 4, p.39-50, maio/ago. 2003.

com seus elementos constitutivos claros, concisos, objetivos e, sobretudo, que a proposta seja viável.

Palavras-Chave: Projeto Social. Situação-Problema. Matriz Lógica. Indicadores de Desempenho. Normas de Apresentação.

Abstract

This article aims to approach general aspects in the construction of social projects, by introducing some concepts which can help to make their formulation more clear and direct, without spoiling the creativity of the very author of the projects. A descriptive study, based on a theoretic analysis from a bibliographic research in books, articles in magazines, journals and other periodicals, including electronic ones, has been added by the author's experience as a professor of Methodology of Scientific Research and as a member of the state administrative staff, responsible for the elaboration of projects on public administration. From the lessons presented here, it can be concluded that the intervention success, that is, the effectivity of its contribution for solving or improving the problem-situation to be confronted, depends on the comprehension and on the allowance of the social actors involved in the project targets. It is essential, though, that the project is well formatted, with very clear, concise, and objective constitutive elements, in order to be plainly realized.

Key Words: Social Project. Problematic Situation. Logic Matrix. Performance Data. Presentation Rules.

Introdução

Numa época em que os recursos públicos destinados à área social escasseiam e as demandas, em contrapartida, aumentam, a exigência por uma “gestão eficaz, eficiente e efetiva”, dos programas e projetos sociais, é categórica. No entanto, é necessário o desenvolvimento de uma cultura que direcionada para a elaboração, o monitoramento e a avaliação, que compreenda tais processos não só como etapas subseqüentes destinadas à definição das metas, acompanhamento do cronograma e do fluxo de caixa e checagem dos resultados, com vistas à captação de recursos e posterior prestação de contas junto aos financiadores e órgãos de controle externo, mas como “práticas adequadas ao aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão na gestão dos projetos” (CAMPOS; ABEGÃO; DELMARO, 2002, p. 13).

Nessa perspectiva, a atenção, de maneira geral e, em especial, entre as agências financiadoras, tem se voltado para a efetividade das ações e, não apenas, para a eficiência e a eficácia no cumprimento das metas. É de capital importância saber se, para além de uma utilização conscienciosa dos recursos, as ações contribuíram para uma mudança positiva na situação-problema enfocada pelo projeto. De igual modo, os financiadores de projetos, sobretudo na área social, ao analisarem as propostas, buscam indicativos claros de que o proponente conhece o contexto no qual pretende atuar, tem condições de criar alternativas para reverter ou amenizar a situação-problema enfocada e uma noção realista do esforço necessário e o custo da intervenção.

Segundo André Freitas (2001, p.49):

[...] para o enfrentamento das questões sociais precisamos mais do que vontade de acertar. A

competência técnica para propor, conduzir e avaliar intervenções no campo social deve ser buscada, seja através da capacitação dos executores, seja por meio da contratação de consultoria externa ou da cooperação técnica de especialistas.

Projetar significa planejar algo que se pretende realizar no futuro. De acordo com Antônio Maximiliano (1997, p. 20), os projetos “são empreendimentos finitos que têm objetivos claramente definidos em função de um programa, oportunidade ou interesse de uma pessoa, grupo ou organização”.

No entender da ONU, conforme registram Cohen e Franco (1999, p. 8):

Um projeto é um empreendimento planejado que consiste num conjunto de atividades inter-relacionadas e coordenadas, para alcançar objetivos específicos dentro dos limites de um orçamento e de um período de tempo.

Pode-se dizer, portanto, que um “projeto social” é um planejamento para solucionar um problema ou responder a uma carência social.

A experiência dos avaliadores de programas e projetos sociais mostra que uma grande deficiência, neles freqüente, é a debilidade na definição e estruturação do problema alvo da intervenção. É bastante comum deparar-se com projetos bem redigidos e lastreados pelas melhores intervenções, mas que não explicitam qual a situação-problema que está sendo enfrentada. Em consequência, os objetivos são geralmente múltiplos e inconsistentes e muitas vezes, não são concorrentes entre si.

Para a caracterização da situação-problema é preciso reunir informações atualizadas, que possam descrevê-la em termos quantitativos e qualitativos. Para tanto, torna-se necessários

indicadores que possam auxiliar na construção do cenário do projeto, com maior precisão e, além disso, também reunir informações que permitam responder com clareza questões, como: Quem é o público-alvo? O que ele pensa? Como vive? Quais são os seus desejos e necessidades? Aconselha-se que se obtenham essas informações e impressões em “primeira mão”, isto é, junto àquele público.

Quanto maior for a participação dos atores sociais no desenvolvimento do projeto, maior será a possibilidade de sucesso, tanto para os que exercem a influência sobre a situação-problema quanto para os que são vítimas de seus infortúnios.

Ciclo de vida do projeto

Adota-se aqui a posição de Campos et al. (2002, p. 19), para os quais, “embora cada projeto tenha características diferentes, pode-se pensar o seu ciclo de vida como tendo quatro fases distintas: elaboração, estruturação, realização e encerramento”.

Entende-se a **elaboração**, numa perspectiva de solucionar um problema, como sendo a etapa que reúne três momentos: identificar um problema, uma carência, uma situação sentida como deficiente; pensar em como solucionar o problema ou carência e nas ações que poderiam contribuir para mudar essa situação. Escolhida uma solução, parte-se para programar em detalhes o que vai ser feito, o que se espera que aconteça como resultado da ação e o que se necessita agenciar e disponibilizar.

Uma vez decidido que o projeto vai ser realizado, é hora de organizar a equipe executora e mobilizar os meios necessários para executá-lo. Essa é a chamada fase da **estruturação**.

A **realização** é o período em que as atividades previstas são executadas e acompanhadas, de acordo com o planejado. Por vezes, é necessário alterar a programação, em razão de fatos não previstos. Ao término do projeto, precisa-se analisar seus resultados e impactos, comparando-se o que se pretendia originalmente, com o realmente alcançado. Também deve-se cuidar da possibilidade de desmobilização do projeto, encerrando-o, caso não haja condições para o seu prosseguimento.

Metodologias socializantes

Quanto aos procedimentos metodológicos, segundo várias teorias, eles devem voltar-se para a obtenção de diagnósticos da situação presente e para o planejamento de intervenções de forma participativa, ou seja, procurando integrar os conhecimentos e experiências de vários indivíduos, grupos e instituições. No entanto, o uso de uma dessas teorias metodológicas nem sempre garante uma decisão realmente coletiva. Isso depende, essencialmente, da capacidade de condução do processo, o que implica um esforço contínuo e constante na busca e manutenção de **consensos**, além da explicitação dos **dissensos**. Portanto, não se trata de uma questão exclusivamente técnica. De acordo com a literatura, nessa dimensão existem vários métodos para a

condução de trabalhos em grupo, a exemplo do metaplan, zopp, dentre outros.

Segundo Telles (1998), planejar de forma participativa um projeto social, significa: **dar** voz às pessoas que estão diretamente envolvidas na situação-problema na qual se pretende intervir, sejam as que sofrem suas conseqüências ou as que dela tiram proveito; **desenvolver** um conhecimento comum sobre a situação, que integre tanto os saberes dos especialistas, quanto os das pessoas comuns; **eleger** alternativas, formular estratégias e tomar decisões em conjunto.

Identificação do problema

Como formular um problema? Recomenda-se considerá-lo uma situação adversa no momento, contextualizando-a como uma condição negativa, expressa de forma precisa, objetiva e, preferencialmente, interrogativa. O ponto de partida é conceber o projeto como resposta a algo que se pode chamar situação-problema.

Uma forma de descrever tal situação seria estabelecer as causas que originam ou agravam o problema identificado como central para o contexto, tentando construir uma árvore com os vários níveis de causas, ou seja, em torno da questão principal, buscando outras indagações. Uma forma alternativa simplificada de analisar a situação-problema seria tentando responder perguntas, como: Qual a situação atual? Quais são as condições, necessidades ou finalidades não satisfeitas que sugerem a existência de um problema? Quais as causas do problema? Por quem a situação é percebida como problema?

Existem pessoas para quem a situação é vantajosa? Qual o grau de compreensão que as pessoas afetadas pelo problema têm a respeito dele? O problema foi caracterizado em seu contexto e em todos os aspectos importantes: social, institucional, econômico-financeiro, tecnológico, administrativo e gerencial? Foram procuradas informações sobre a situação consultando outras pessoas, livros, estudos etc? Entre os vários problemas encontrados, este, em especial, é prioritário, aquele que tem mais importância? Por quê? Quais os critérios usados para atribuir-lhe importância?

Hipóteses ou proposições de soluções

A hipótese é a provável solução para o problema identificado. No processo de caracterização do problema que se deseja atacar, normalmente já se começa a imaginar possíveis soluções. No entanto, esse processo não deve encerrar-se com a primeira idéia que se tenha. É necessário estabelecer as condições que permitiriam afirmar-se que o problema levantado será solucionado; imaginar diferentes modos de atingir essas condições, isto é, diversas modalidades de projetos que permitam concretizar tal afirmativa.

Arminda Campos; Luís Abegão e Márcio Delmaro (2002, p. 29) propõem a construção de uma “árvore de soluções”, uma técnica auxiliar na definição de alternativas, partindo-se da solução escolhida - identificada como central, que deve expressar uma estratégia para se alcançar uma situação futura desejada.

Segundo os citados autores, uma opção da árvore de soluções na proposição de alternativas viáveis e realistas é descrita pelo seguinte

roteiro: **definir** as condições que permitam afirmar que o problema estaria solucionado em sua totalidade; **elaborar** uma estratégia global de ação para a solução total do problema; **detalhar** a estratégia global em componentes intermediários, que representem soluções para aspectos parciais, porém essenciais, do problema; **estabelecer** uma ordem de prioridade para os componentes parciais, em função de sua contribuição para o enfrentamento do problema; estimular os recursos necessários para a solução de cada aspecto parcial; **comparar** os recursos com os meios disponíveis; **selecionar** os componentes parciais prioritários e compatíveis com os recursos disponíveis; e **identificar** formas optativas de projetos capazes de levar a cabo os componentes parciais selecionados.

É importante que essas opções de solução sejam submetidas a uma análise de viabilidade. Isto significa a avaliação das potencialidades e capacidades de um projeto antes de sua implementação. O objetivo é verificar se a solução escolhida para o problema identificado, de fato é possível, se pode lograr sucesso ante as condições existentes, ou seja, se sua implementação é viável num contexto delimitado e datado. Portanto, nessa análise, vários aspectos devem ser observados, como: viabilidade social; técnica; operacional; financeira e ambiental.

Dimensão lógica do projeto

Definida a solução viável para a situação-problema enfocada pelo projeto, cabe estabelecer um plano capaz de apresentar de forma clara e objetiva todos os seus elementos. A dimensão lógica representa o

encadeamento lógico-causal entre os elementos do projeto. Essa concatenação lógica busca evidenciar a coerência entre o objetivo geral e os específicos, entre estes e os produtos concebidos ou os resultados imaginados e, por fim, entre os produtos/resultados e as atividades relacionadas à sua concretização.

O objetivo geral é o norte do projeto, ou seja, responde o **para quê** do empreendimento. De acordo com Cohen e Franco (1999, p. 88) o objetivo “[...] é a situação que se deseja obter ao final do período de duração do projeto, mediante a aplicação dos recursos e da realização das ações previstas”.

Assim, os objetivos (geral e específicos) devem contribuir para solucionar ou amenizar o problema identificado e devem ser uma expressão dos interesses comunitários amplos. Depreende-se do estudo, que um objetivo deve ser: verificável; alcançável; realista; específico e adaptado ao tema.

Um instrumento metodológico que facilita um encadeamento lógico entre elementos do projeto é a **matriz lógica**, que implica a especificação precisa das atividades, produtos e objetivos; o estabelecimento de indicadores de desempenho e das fontes de verificação dos mesmos; e, a descrição dos pressupostos ou riscos principais, que podem condicionar o êxito do projeto.

O referido instrumento identifica duas lógicas distintas: uma vertical, que deve ser lida de baixo para cima, na matriz, estabelecendo as relações de causa-efeito, enquanto a lógica horizontal explicita o encadeamento das relações de causa-efeito entre os diferentes elementos, permitindo a verificação dos verdadeiros efeitos do projeto.

Indicadores de desempenho

Indicadores de desempenho são sinais, manifestações, marcas que mostram algum sucesso, acontecimento ou mudança. Servem para avaliar em que grau os objetivos, produtos e atividades de um projeto estão sendo ou foram alcançados, dentro de certo período de tempo e em local definido. Assim, o primeiro cuidado é não confundir os indicadores com a própria realidade. Enquanto sinais ou marcas, eles apenas demonstram aspectos de uma realidade que é sempre complexa.

Se bem escolhidas, as variáveis permitem medir e comparar a situação no início do projeto com aquela atingida após, ou mesmo durante a intervenção. No contexto do projeto, são os indicadores que possibilitam uma interpretação, tanto individual quanto coletiva, dos avanços e dificuldades, permitindo o processo de atividades e correção de rumos. Sem os indicadores, corre-se o risco de avaliar o andamento e os resultados do projeto apenas através de opiniões e impressões.

A partir das colocações de Kümel e Moscoso (1996, p. 188), pode-se afirmar que a negociação sobre a escolha dos indicadores é fundamental. Eles devem ser: fiéis à descrição das atividades, produtos ou objetivos; verificáveis, com informações de acesso razoável, e capazes de indicar o nível mínimo, a partir do qual se poderá considerar o êxito obtido com a realização das atividades, produtos ou objetivos. Por tudo isto, os indicadores devem ser precisos, objetivos, pertinentes, verificáveis, econômicos, consistentes, confiáveis e válidos.

Proposta do projeto

Um projeto deve atender basicamente a três pressupostos: **epistemológico**, com a âncora científica; o **procedimental**, com sua trajetória operacional e o **normativo**, ou seja, de acordo com as normas de apresentação da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

A coerência da proposta é importante, tanto para negociação junto aos possíveis parceiros ou financiadores, quanto para o estabelecimento de uma orientação e um consenso entre os executores, em relação à metodologia, objetivos, produtos e atividades.

Redige-se um projeto, na maioria das vezes, com o fito de captar recursos, que podem ser dos mais variados tipos: financeiros; serviços materiais; máquinas; espaços; recursos humanos etc. Vários modelos podem ser utilizados. Isso dependerá do tipo de projeto, da sua dimensão e de suas intenções. Também depende daquele a quem estará sendo apresentado o projeto, já que muitas agências financiadoras, por exemplo, têm roteiros e formulários próprios, bem como exigências referentes à documentação que deve ser anexada à proposta.

A título de sugestão, apresenta-se a seguir um roteiro que tem a finalidade de destacar a validade da incorporação de alguns componentes básicos na proposta do projeto. O importante é que o documento esteja completo, isto é, que ele possa transmitir a quem o lê todas as informações necessárias para que sua proposta seja bem compreendida, não só nos elementos que a compõem como também nas suas inter-relações. A proposta deve ter:

- Título do projeto - deve refletir seu objetivo geral e causar um impacto positivo ao leitor.

- Sumário ou resumo da proposta - resumir, de maneira eficiente, todas as informações-chave relativas ao projeto, não devendo ultrapassar cinco ou seis parágrafos.
- Apresentação da entidade - descrever os elementos da entidade, abrangendo nome ou sigla, composição da diretoria, coordenação e responsável pelo projeto, endereço completo, breve histórico da entidade, recursos pessoais e qualificação técnica, além das parcerias firmadas.
- Justificativa - o porquê da proposta. Ela fundamenta a proposta, caracterizando a situação-problema e a população que sofre suas conseqüências. Esclarece as hipóteses mostrando, em uma seqüência lógica, sua importância/relevância no avanço das soluções para os problemas identificados. Urge lembrar a diferença entre justificativa e objetivos: estes têm propósitos distintos.
- Público-alvo - descreve-se qual será a população diretamente beneficiada pelo projeto e o local onde ele se desenvolverá.
- Objetivos e metas - o objetivo geral diz respeito à solução do problema a ser enfrentado pelo projeto, enquanto que os objetivos específicos devem expressar os resultados concretos a serem atingidos. Já as metas devem ser quantificáveis.
- Metodologia - descreve o caminho que se escolheu para atingir os objetivos. Visa estabelecer uma orientação sobre os procedimentos adotados para a execução das ações.
- Plano de ação/cronograma - trata-se do desdobramento da matriz lógica. Toma-se a lista de produtos e atividades na matriz, apresentando-os numa planilha, indicando o início e o fim de cada uma delas. Geralmente, utiliza-se um gráfico de Gantt.

- Orçamento - levantamento detalhado dos recursos envolvidos na implementação do projeto. Estimam-se os valores monetários dos recursos, distribuídos por elemento de despesa, os custos envolvidos na implementação e as correspondentes fontes/origens de recursos.
- Sistema de acompanhamento e avaliação - descreve como será o sistema de acompanhamento do projeto, dos indicadores de avaliação dos impactos a observar, mostrando também os responsáveis pelo processo de avaliação.
- Perspectivas - possíveis desdobramentos, informando de que forma o projeto pode ser o propulsor de outras ações.
- Anexos - a documentação da instituição proponente, quando solicitada pelo financiador ou parceiro. Ilustrações que acrescentem informações importantes para a proposta, devem ser incluídas.

Dicas para a busca de financiamento

Na elaboração do projeto deve-se levar também, em consideração, alguns condicionantes, visando êxito/sucesso na busca de fontes de financiamento.

Quem coordena o projeto deve ter amplo conhecimento na área, sólida formação acadêmica e competência comprovada. Deve estar munido de informações e atualizado, através de sites, dentre eles:

www.cnpq.br; www.finep.gov.br; www.sudere.gov.br; www.ada.gov.br;
www.anp.gov.br; www.anc.gov.br; www.cnpq.br/areas/fundossetoriais
www.mct.gov.br/fontes/default.htm; www.undc.org; www.iadb.org;

www.worldbank.org;

www.fndcenter.org/grantmaker/tinker;

www.diakonia.se; www.alcoa.com/grant.html.

Como se pode observar, existem várias fontes de financiamentos - internacionais, nacionais, regionais e estaduais. Há fundos e programas federais e estaduais. Em relação às agências de fomento, têm-se as de ciência e tecnologia, desenvolvimento regional e reguladoras, além das fundações estaduais de amparo à pesquisa.

É imprescindível que o projeto tenha infra-estrutura básica e de apoio, enquanto que seus coordenadores devem estar preparados para a disposição e persistência, uma vez que nem sempre logram êxito nas suas primeiras investidas.

Outros condicionantes, são: liderança e capacidade de compartilhar com outros empreendimentos congêneres; enfoque devido do problema, adequando as metas à resolução do problema em análise; adequação da demanda de editais; abrangência multidisciplinar da proposta e fortalecimento da relação entre C&T e sociedade, através da produção conjunta de conhecimentos.

Conclusão

É pouco provável que um projeto isolado possa resolver um problema ou oferecer uma solução social que se presume negativa. Em geral, um projeto pode estabelecer um impulso para a mudança, pode iniciá-la, mas não basta, por si mesmo, para que toda a transformação desejada ocorra. Não reconhecer esse fato é perigoso, pois mesmo um bom projeto pode estar sujeito a manipulações politicamente perversas,

em sua implantação ou, ainda, ser transformado em mera peça ideológica, a serviço de jogos do poder.

Pode-se dizer que os aspectos mais importantes a serem observados na relação de um **projeto social**, são: compreensão do contexto no qual se pretende atuar; participação ativa de todos os atores envolvidos de alguma forma, no projeto; definição clara do problema a ser abordado e os objetivos para enfrentá-lo; apresentação de soluções consistentes e inovadoras; análise de viabilidade (técnica, financeira, operacional, social e ambiental); conhecimento dos pressupostos; definição dos indicadores de desempenho e dos meios de verificação; concatenação lógica de todos os elementos que compõem o projeto e elaboração de uma proposta coerente, completa e não muito extensa.

Finalmente, cabe ressaltar que os elementos pré e pós-textuais do projeto, além das normas de apresentação preconizadas pela ABNT, são aspectos também importantes, bem como a adoção de estilo de redação técnico-científica, observando-se, fielmente a norma culta da língua portuguesa.

Referências

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Evaluación:** una herramienta de gestión para mejorar el desempeño de los proyectos. [S.l.], 1997. Digitalizado.

CAMPOS, Arminda Eugênia Marques; ABEGÃO, Luís Henrique; DELMARO, Maurício César. O Planejamento de Projetos Sociais: dicas técnicas e metodologia. IN: **Caderno da Oficina Social**. Centro de Tecnologia, Trabalho e Cidadania. Rio de Janeiro, n. 9. 2002.

COHEN, Ernesto; FRANCO Rolando. **Solução de Projetos Sociais**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

CURY, Thereza Christina Holl. **Elaboração de Projetos**. In: _____, Projeto Gestores: módulo 3 [S.l.]: Associação de Apoio ao Programa Comunidade Solidária, [S.d.]. Digitalizado.

FREITAS, André Sales. **Projetos Sociais**. Porto Alegre: Alvorada, 2000.

KISIL, Rosana. **Elaboração de Projetos, propostas para organização de sociedade civil**. São Paulo: Global, 2001. [Coleção Gestão e Sustentabilidade].

KÜMEL, Alejandro Plon; MOSCOSO, Cristian. Deseño Y Gestion de un proyecto. In: **Manual de Educación Ambiental no Formal**. [Chile]: Casa de la Paz/CONAMA/UNICEF, 1996.

MARINHO DOS SANTOS, Ednalva Maria. et al. **O texto científico: diretrizes para apresentação**. 3. ed. Salvador: Quarteto, 2003.

MAXIMINIANO, Antônio César Amaru. **Administração de Projetos: transformando idéias em resultados**. São Paulo: Atlas, 1997.

MORENO, Jorge René Soto. **Avaliação de Programa e Projetos Públicos**. Brasília: IESE, 1999. Digitalizado.

SANTOS, Luiz Carlos dos. **Elaboração e Análise de Projetos: aspectos gerais**. Salvador: UNEB, 1999. Digitalizado.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: transparência e responsabilidade *

Resumo

Este artigo, especialmente elaborado para a coletânea de estudos, pela jubilação do Prof. Dr. Edivaldo M. Boaventura, na UFBA, em 2003, apresenta aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal, ressaltando a transparência e responsabilidade como principais pilares desse “estatuto da cidadania”, representando um meio para que os cidadãos tenham acesso às contas públicas, podendo manifestar sua opinião e ajudar a garantir um bom gerenciamento público.

Palavras-Chave: Equilíbrio Fiscal. Despesas Públicas. Receitas Públicas. Transparência. Responsabilidade.

* Artigo elaborado para a Coletânea Comemorativa à Jubilação do Prof. Dr. Edivaldo Machado Baventura, da Universidade Federal da Bahia - UFBA, a ser lançada em abril próximo.

Abstract

This article was specially elaborated to the collectanea of studies at the time of professor doctor Edvaldo Boaventura's jubilation at Universidade Federal da Bahia in 2003. It introduces some aspects of Fiscal Responsibility Law of Brazil (Lei de Responsabilidade Fiscal). It gives prominence to transparency and responsibility as the main pillar of this 'citizen law' that represents a way for citizen to have access to the public administration account as well as to give opinion and help to guarantee a better public management.

Key Words: *Fiscal Balance. Public Expense. Public Revenue. Transparency. Responsibility.*

Introdução

A Lei Complementar n. 101, de 04/05/2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, teve como objetivo primordial regular o disposto no capítulo II do título VI da Constituição Federal, mais precisamente nos arts. 163 a 169, dispondo sobre os princípios básicos fundamentais para uma ação planejada e eficaz, relativa às normas gerais de finanças públicas. A LRF, além de impor metas a serem atingidas, relacionadas com o resultado das receitas e das despesas e à revogação da Lei Complementar n. 96, de 31/05/1999,

vem estabelecer um regime de gestão responsável capaz de garantir a continuidade do equilíbrio das contas públicas.

O desequilíbrio fiscal resultante de gastos sistematicamente superiores à receita, o que por muito tempo predominou na administração pública brasileira, trouxe conseqüências negativas para a economia, muitas vezes, colocando em risco o futuro de várias administrações. Diante dessa triste realidade, o legislador pátrio veio a editar a Lei Complementar em foco, com o objetivo de corrigir os desmandos até então verificados.

De acordo com Reinaldo Braga, ex-presidente da Assembléia Legislativa do Estado da Bahia:

O processo de modernização das instituições públicas, condição essencial ao desenvolvimento social, econômico e político do País, passa necessariamente por uma gestão responsável centrada nos princípios éticos e morais que devem nortear a conduta do administrador público, tendo como meta o alcance do equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e o atendimento às necessidades da população (2002, p.5).

Depreende-se, pois, o alcance do equilíbrio fiscal, alicerçado num rígido controle dos gastos públicos, desde que possam definitivamente guardar estreita relação com as receitas e ter limitações e vinculações com o atendimento às necessidades sociais, evitando-se o desperdício e o contínuo endividamento público, que tantos malefícios trazem para a administração pública brasileira.

A Lei de Responsabilidade Fiscal assenta-se no binômio **transparência e responsabilidade**. O primeiro, a transparência, como um mecanismo de controle social, diz respeito às normas de escrituração e consolidação das contas públicas e à instituição da necessidade de novos relatórios a serem produzidos pelos gestores,

além da obrigatoriedade de sua ampla divulgação, através de publicações e mesmo de audiências públicas, para um efetivo controle da sociedade sobre a gestão do dinheiro público. São, assim, instrumentos de transparência da gestão fiscal, os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o relatório resumido da execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal e suas versões simplificadas.

Quanto à **responsabilidade**, esta nada mais é do que o dever maior de qualquer gestor - arrecadar o máximo permitido em lei e só gastar até o limite de sua receita, obedecendo aos parâmetros fixados por lei. Preceitua a Lei n. 101/2000, no seu artigo 11, que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação”.

É, pois, necessária à ampliação da receita por meio de outras fontes, tendo-se em vista que os municípios não podem sobreviver apenas das transferências constitucionais e/ou voluntárias de outros entes. Ao contrário, devem, efetivamente, ter uma política mais “agressiva” com relação à cobrança de todos os tributos de sua competência, tais como IPTU e ISS.

Por tributos deve-se entender uma efetiva política de cobrança, através de lançamentos de impostos, inclusive os inscritos na dívida ativa do contribuinte devedor, não mais como ocorria antes do advento da LRF, quando ficava a administração aguardando que o contribuinte, de forma espontânea, comparecesse ao órgão de arrecadação de tributos para “ver se devia alguma coisa” e, caso afirmativo, efetuar o pagamento.

Ressalte-se, que as previsões de receita para a elaboração dos orçamentos devem obedecer às normas técnicas e legais e serem o mais verossímeis possível, levando em consideração os diversos fatores que influenciam, ou podem vir a influenciar em sua constituição como, entre outros, o crescimento econômico, a variação dos índices de preços e a evolução da receita nos últimos três anos.

A gestão responsável é, pois, uma gestão atual e urgente, a figurar na ordem do dia do administrador público. Muitos progressos já foram atingidos, mas tem-se a consciência de que é preciso muito mais, para que se possa definitivamente alcançar o tão almejado equilíbrio que deve existir entre a economia e a sociedade, onde os cidadãos tenham atendidas suas necessidades básicas, as comunidades reconheçam presente a máquina pública a prover-lhes a saúde, a educação, o saneamento, o lazer, a segurança pública.

De acordo com Silva (2001, p. 18-19):

... a LRF representa um instrumento eficaz no auxílio aos governantes, quanto à gerência dos recursos públicos, primando por regras claras e precisas, que deverão ser aplicadas a todos os gestores de recursos públicos, bem como em todas as esferas de governo, desde que relacionadas à gestão do patrimônio público, e gestão da receita e despesa públicas, bem como ao endividamento do setor público em geral.

Assim, pode-se asseverar que a LRF surgiu da necessidade de serem estabelecidas normas de finanças públicas, capazes de modificar a forma irresponsável como alguns administradores públicos vêm tratando a coisa pública, sem um mínimo de escrúpulos e, o que é pior, sem sofrer qualquer sanção, já que a legislação em vigor até então, era ineficaz para punir os infratores.

Vários princípios foram estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Entre eles, segundo Flavio Cruz (2001), alguns merecem ser destacados: a) o mecanismo para o controle das finanças públicas em anos de eleições, quando a lei impede que sejam contratadas operações de crédito por antecipação de receitas orçamentárias, o que comumente se chama de ARO, no período do último ano de mandato, bem como o aumento de despesas com pessoal, nos seis meses finais do mandato; b) limites de gastos referentes a pessoal, isto é, a LRF fixa limites para esse tipo de despesa, relacionando a receita corrente líquida para os três níveis de governo; c) o endividamento público; d) as definições de metas fiscais anuais para os três exercícios seguintes; e) a fixação de mecanismos de compensação para as despesas de caráter permanente, onde o administrador público não poderá criar despesas sem indicar uma fonte de receita ou, a redução de uma outra despesa.

O desequilíbrio fiscal ocorre quando um ente governamental, seja a União, um Estado, o Distrito Federal ou um Município, apura déficit fiscal de forma sistemática e continuada.

Entende-se como déficit a realização de despesas em montante superior ao volume de receitas efetivamente arrecadadas. Considerando que os orçamentos são sempre equilibrados, ou seja, os valores das despesas fixadas são compatíveis com o volume de receita que se pretende ou se supõe que será arrecadado, o déficit ocorre quando da sua execução.

Na prática, é comum que as receitas efetivamente arrecadadas sejam inferiores e, às vezes, até muito inferiores às previstas e as despesas mantenham-se no patamar fixado no orçamento, quando não ultrapassam, através de suplementações.

Excesso de despesas, comparativamente com as receitas arrecadadas, gera dívidas que podem ser formais, quando contratadas com um banco, por exemplo, onde se faz uma operação de crédito para cobrir o déficit de caixa ou, simplesmente, decorrentes de atrasos nos pagamentos de salários dos servidores, no recolhimento das obrigações sociais, nas faturas dos prestadores de serviço, etc.

Qualquer que seja a natureza do déficit, ele resultará numa dívida que, para ser saldada, dependerá da existência de superávit em outros exercícios.

O *déficit* não é um mal em si mesmo e, por vezes, pode ser necessário. Um ente governamental pode contrair uma dívida para fazer um investimento, construir um hospital, uma escola ou uma estrada. Essa operação, contudo, deve ser bem estudada e o seu fluxo de pagamento deve estar compatível com a capacidade de pagamento do contratante.

De outro modo, haverá uma sucessão de déficit, o que certamente comprometerá a situação financeira do ente.

Operações de crédito devem ser contratadas somente para cobertura de despesas de capital, como as exemplificadas acima, pois os benefícios desses investimentos se prolongarão por vários exercícios. Assim, enquanto se estiver pagando, estar-se-á também, usufruindo os benefícios gerados por aquela operação. Não é admissível, porém, praticar o endividamento para cobertura de despesas correntes como pagamento de pessoal, custeio, juros, etc., pois aí estaria havendo transferência para exercícios, administrações ou gerações futuras do ônus dos gastos que estão sendo realizados agora sem qualquer usufruto ou benefício para aquelas gerações.

Assim, operações de antecipação de receita devem ser liquidadas dentro do mesmo exercício em que foram contratadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, além de fixar limites para o endividamento, para as despesas de pessoal, condições para a renúncia da receita e para a criação de despesas de caráter continuado, mostra caminhos que devem ser trilhados para a consecução de uma gestão saudável e para a correção de desvios. Mais importante que a fixação dos parâmetros a serem respeitados é a indicação das providências que devem ser adotadas caso haja indícios de que as metas podem ser atingidas. Este é o ponto mais inovador dessa lei.

Conclusão

Assim, acredita-se que a obediência a essas novas regras impostas irá permitir um ajuste fiscal permanente, no País, pois a disciplina fiscal introduzida pela nova Lei, irá proporcionar o restabelecimento do fortalecimento das finanças públicas de todos os entes da federação. Somente com a fiel observância aos seus princípios, será possível verificar um aumento de disponibilidade de recursos capaz de atender às exigências dos investimentos, tanto no aspecto social, como no econômico.

O ajuste nas contas públicas possibilitará o aumento da disponibilidade de recursos para investimento em programas de desenvolvimento socioeconômico, reforçando as bases do crescimento sustentado.

É indispensável lembrar que a distância entre as sociedades mais afluentes e as mais pobres tem levado a imensas disparidades de renda. Este é um motivo para que a gestão do erário seja o grande objetivo a atingir pelos líderes corporativos, a fim de que não se amontoem os problemas já existentes e não se desmorone nosso equilíbrio fiscal.

Muitos tratados e acordos internacionais estão se mostrando ineficazes para resolver problemas mundiais, tal a divergência das condições econômicas observadas.

Fica então demonstrado o valor de uma Lei de Responsabilidade Fiscal realmente obedecida, que tornará a economia adequada a um grande movimento de renovação econômica.

Segundo Lourenço (2002, p. 88):

A LRF e a Lei de Crimes Fiscais integram o que podemos denominar 'instituto da cidadania', por se constituírem em instrumentos de defesa do povo, na medida em que permitem a transferência, não retórica, mas concreta, da gestão dos recursos, escassos recursos, acentuo.

Deseja-se, portanto, que a LRF preste uma significativa contribuição aos administradores públicos na perspectiva de uma gestão responsável, voltada essencialmente para o desenvolvimento econômico e o progresso social onde prevaleçam, aliadas a uma gestão de resultados, a legalidade, moralidade, transparência e honestidade na aplicação do dinheiro público.

Referências

BAHIA, Assembléia Legislativa do Estado. **Responsabilidade Fiscal dos Agentes Públicos Municipais**. Salvador: ALEBA, 2002.

CRUZ, Flavio da et al. (coord.) **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LOURENÇO, Vladimir Rossi. Os reflexos da Lei de Responsabilidade na Competência Tributária. In: **Anais do Simpósio de Direito Tributário**. Campo Grande, UCDB, 18 a 20 out. 2001.

SANTOS, Luiz Carlos dos. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista ADM Pública: vista & revista**. Salvador, EdUNEB, ano 1, n. 1, p. 19-22, maio/ago. 2002.

SILVA, Edson Jacinto da. **O Município na Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2001.

SOLEDADE, Asclepiades. Em busca da autoridade. **Revista ADM Pública: vista & revista**. Salvador, EdUNEB, ano 1, n. 1, p. 29, maio/ago. 2002.

SOUZA, Álvaro Augusto Pereira de. Comentários importantes para compreensão dos vereadores sobre orçamento e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista ADM Pública: vista & revista**. Salvador, EdUNEB, ano 1, n. 7-11, p. 29, set./dez. 2002.

BALANÇO SOCIAL: demonstração de cidadania organizacional*

“As instituições de ensino superior devem possuir uma visão global do ambiente em que está inserida, sabendo separar o que é importante do que pode ser detalhado, sem perder o seu foco educacional e aplicando o poder e preparo para receber informações úteis, tempestivas, oportunas, convincentes e seguras, que o Balanço Social pode proporcionar”.

Carlos Alberto Serra Negra

Resumo

O presente artigo traz algumas reflexões sobre a necessidade da publicação do Balanço Social pelas empresas, com extensão às organizações de cunho educacional, que devem permitir a identificação do perfil e sua atuação social durante o ano, a qualidade de suas relações com os empregados, o cumprimento das cláusulas sociais, a participação dos funcionários nos resultados econômicos da instituição e as possibilidades de desenvolvimento pessoal, bem como a forma de sua interação com a comunidade e sua relação com o meio ambiente. As ponderações acerca da temática foram elaboradas a partir das lições de vários autores, elencados nas referências bibliográficas, principalmente a obra de Carlos Alberto Serra Negra, Fabrícia Souza

* Publicado na Revista ADM Pública: vista & revista. Departamento de Ciências Humanas - Campus I / Universidade do Estado da Bahia - UNEB - Programa Gestão de Organizações - PGO, Salvador, Ano I, n. 2, p.39-42, set./dez. 2002.

Teixeira e Rosemeyre Francisca do Carmo Gideon, está publicada no número 138 da Revista Brasileira de Contabilidade.

Palavras-Chave: 1. Balanço Social. 2. Instituições de Ensino Superior. 3. Transparência empresarial. 4. Indicadores econômico-sociais. 5. Contabilidade Social

Abstract

The present article contains some reflections about the necessity of publishing the Social Balance Sheet, by the companies, including the educational institutions, which must reveal the profile of social action of the company along the year, the quality of its relationships with the employees, the fulfillment of the social clauses, the participation of employees in the economic result of the institution and the possibilities of personal development as well as the form of its interaction with the community and relationship with environment. The ponderings on this thematic were elaborated from the lessons by several authors, listed in bibliographical references, chiefly the works by authors such as Carlos Alberto Serra Negra, Fabrício Souza Teixeira e Rosemeyre Francisca do Carmo Gideon, published in the number 138 of Revista Brasileira de Contabilidade.

Key-Words: 1. Social Balance Sheet. 2. Colleges. 3. Enterprise Transparency. 4. Sócio-Economic Indicators. 5. Social Accountability.

Introdução

A noção de responsabilidade social da empresa foi enfatizada, pela primeira vez, nos Estados Unidos da América, com a guerra do Vietnã, durante o governo de Nixon. Todavia, foi somente na década de 60 que as grandes empresas americanas começaram a apresentar, anualmente, relatórios descrevendo sua política-social.

A França, em 1977, tornou-se o primeiro país a editar uma lei sobre Balanço Social, entrando efetivamente em prática em 1979, o que obrigou as empresas com mais de 300 funcionários a publicar o balanço social.

Vários países da Europa, a exemplo de Portugal, também contribuíram para estudos sobre Contabilidade Social. O Plano de Oficial de Contabilidade, lançado em 2 de fevereiro de 1977, mostra a inclusão de aspectos sócio-políticos, o detalhamento das contas, a demonstração dos resultados do exercício, permitindo obter dessa peça contábil o valor adicionado da empresa.

Definitivamente, a Holanda foi o primeiro país no mundo a publicar um relatório social, com o fito de informar os assalariados.

Na Espanha não há obrigatoriedade legal de fazer esse tipo de Balanço. Contudo, muitas empresas o fazem espontaneamente, por entenderem que deve haver transparência de suas ações. O alvo de tais informações, além dos acionistas, é o próprio Estado, investidores em geral, sindicatos, os formadores de opinião, enfim, a comunidade em geral.

No Brasil, a mudança de mentalidade empresarial observa-se desde a década do 60, ao ser publicada a “Carta de Princípios do

Dirigente Cristão de Empresas”, que se tornou um marco histórico. Nela se expressa a responsabilidade das empresas na realização de obras sociais.

Embora tenha ficado mais no mundo das idéias, passou a ser uma realidade para um grupo minoritário de empresários.

Porém, o balanço social propriamente dito é um instrumento praticamente novo na Contabilidade, que surgiu a partir de algumas discussões, na década de 80, na Universidade de São Paulo - USP. No começo de 1996, com os artigos e entrevistas do sociólogo Herbert de Souza, a temática ganhou força no seio do empresariado brasileiro. Os estados do Sul, em especial o Rio Grande, destacam-se nessa marcha, porém um pequeno número de empresas o utilizam como fonte de informações de natureza social, para a tomada de decisões.

A sociedade contemporânea necessita dessas informações de caráter social, extraídas das empresas, seja qual for seu nível ou natureza. Devem, pois, assumir responsabilidades no campo social em que atuam, inclusive aquelas voltadas à produção do saber e difusão do conhecimento.

O comprometimento das empresas para com a sociedade deve ser uma obrigação contínua e constante. Não basta que as instituições proporcionem retorno de seus investimentos aos acionistas. Os componentes de ordem social da Contabilidade têm como objetivo fornecer informações quantitativas e qualitativas sobre as empresas, e a relação destas com o ambiente interno e externo.

Para evidenciar, com clareza, as informações sociais, a Contabilidade Social utiliza o Balanço Social. Este constitui-se um instrumento de gestão e informação que visa revelar, de forma transparente, consubstanciadamente, informações econômicas,

financeiras e sociais do desempenho das entidades, aos mais distintos usuários da informação, dentre estes, os trabalhadores. Nas instituições de ensino, além de seus sócios, dêem conhecimento aos pais dos alunos, fornecedores, órgãos estatais, aos diversos segmentos que a compõem: docentes, pessoal técnico-administrativo e corpo estudantil.

Pertinência Técnica

Assim como no passado os proprietários do capital sentiram a necessidade de informações econômico-financeiras para a tomada de decisões quanto ao investimento, com menor risco, surgindo daí demonstrações financeiras e balanços contábeis. Também agora os empresários necessitam informações relativas à responsabilidade social corporativa como elemento necessário à elaboração da estratégia da organização. Por outro lado, a sociedade busca informações sobre o que as empresas estão fazendo pelo social. E, para demonstrar publicamente sua responsabilidade, o balanço social é um dos instrumentos mais adequados, uma vez ser resposta da empresa à sociedade, sob todos os aspectos, para que ela não seja vista só como um ente que apenas explora a atividade econômica, mas que também pode agir para melhoria da qualidade de vida e diminuição das diferenças sociais, em suma, portar-se como uma empresa cidadã. O objetivo é transparência e, conseqüentemente, o poder de emulação ao investimento social que as empresas vêm fazendo silenciosamente, em volume e qualidade crescentes.

O Balanço deve demonstrar claramente quais as políticas praticadas, seus reflexos no patrimônio, objetivando evidenciar a participação delas no processo de evolução social. Sem essa prática, jamais uma empresa poderá apresentar pleno êxito em programas de qualidade, pois tal intenção exige quebra de preconceitos, transparência administrativa e uma constante e ininterrupta ligação da organização com seus funcionários, acionistas, fornecedores, sociedade em geral, entre outros interessados.

Segundo o Projeto de Lei n. 3116, apresentado em maio de 1997 por Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra *Starling*, então deputadas, o Balanço Social passaria a ser obrigatório quanto à elaboração e divulgação, independentemente do número de funcionários da empresa ou de sua natureza - pública ou privada. Entretanto, tal projeto, não foi sequer votado no Congresso.

Como iniciativa pioneira no Brasil, tem-se a Lei Municipal 8.118/98, de Porto Alegre, de autoria do vereador Hélio *Corbelini*, que instituiu o “Selo Cidadania” para as entidades que publicassem seus Balanços Sociais (SERRA NEGRA, 2000).

Outros municípios vêm instituindo prêmios às empresas que publicam o Balanço Social, a exemplo de Uberlândia-MG e Santo André-SP, com ampla aprovação da sociedade.

Das ponderações do sociólogo Herbert de Souza, em entrevista concedida à Folha de São Paulo, depreende-se que o balanço social teria a função de demonstrar quantitativa e qualitativamente o papel desempenhado pelas instituições no plano social. Incluiriam as questões internas e as relações da empresa com o público. A verificação poderia abranger itens como educação, saúde, atenção à mulher, preservação do meio ambiente, contribuições para a melhoria

da qualidade de vida e de trabalho dos empregados, desenvolvimento de projetos comunitários, erradicação da pobreza, geração de renda e criação de postos de trabalho, dentre outros.

Dando ênfase ao caráter comunitário da finalidade do balanço social, Perettoni e Cunha (1997, p. 39), o defino como:

um conjunto de informações econômicas e sociais, que tem por objetivo a divulgação de informações sobre o desempenho econômico e financeiro das empresas e sua atuação em benefício da sociedade.

De igual modo, Márcia Luca (1998) afirma que o balanço social tem a finalidade de atender às necessidades de informações dos usuários da Contabilidade, no campo social. Diz a autora "(...) é um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa no campo social, registrar as realizações efetuadas nesse campo e, principalmente, avaliar as relações ocorridas entre empresa e sociedade" (LUCA, 1998, p. 29). O balanço social, nessa perspectiva, compara o resultado da empresa e a contribuição desta para com a coletividade.

Segundo (FREIRE, 1999, p.19), balanço social "é o conjunto de informações com base técnica contábil, gerencial e econômica, capaz de proporcionar uma visão da relação capital-trabalho no que diz respeito aos seus diferentes aspectos econômico-sociais".

Novamente patenteia-se a finalidade do balanço social como um instrumento de cidadania - a participação do empreendimento empresarial no desenvolvimento sócio-econômico do país.

Também Gonçalves (1980, p.23) define o balanço social como:

um conjunto de informações quantificadas, por meio das quais as empresas poderão acompanhar, de maneira objetiva, o desenvolvimento de suas atividades no campo dos recursos humanos, bem como medir seu

desempenho na implementação de programas de caráter social.

Para Kroetz (2000) a demonstração do Balanço Social tem como objetivo genérico suprir as necessidades de apresentação de informações de caráter social e ecológico.

Especificamente, tem como objetivos:

- revelar, conjuntamente com as demais demonstrações contábeis, a solidez da estratégia de sobrevivência e crescimento da entidade;
- evidenciar, com indicadores, as contribuições à qualidade de vida da população;
- abranger o universo das interações sociais entre: clientes, fornecedores, associações, governo, acionistas, investidores, universidade e outros;
- apresentar os investimentos no desenvolvimento de pesquisas e tecnologia;
- formar um banco de dados confiável para a análise e tomada de decisão dos mais diversos usuários.

Depreende-se, das lições extraídas dos pesquisadores sobre a temática, que a necessidade da divulgação do balanço social está relacionada com a conscientização da empresa quanto às necessidades primárias e sociais da vida: saúde, transporte, educação, lazer etc., fazendo com que as atividades e decisões empresariais sejam pautadas em um sistema de administração mais humano, direcionado para a valorização do homem e dos recursos que estão ao seu redor, como também às ações deste que influenciam diretamente no modo de vida de cada ser humano.

Responsabilidade Social ou Obrigatoriedade

Existe um conflito de posições, quando alguns Institutos e pessoas físicas acreditam seja necessária uma lei que venha tornar obrigatória a divulgação do Balanço Social para determinadas entidades.

A Associação Brasileira de Companhias Abertas (Abrasca) que repudia a idéia de obrigatoriedade, explica sua posição:

Discorda totalmente dos pressupostos do Projeto de Lei. A função da empresa privada é atender aos desejos dos consumidores, oferecendo ao mercado produtos e serviços, com qualidade e segurança, ao menor preço, empregando de forma eficiente os recursos postos à sua disposição por seus acionistas. Para tal, a empresa precisa continuamente reduzir riscos e investir na melhoria do capital físico e humano... Em vista desse fato, não vê qualquer razão para a obrigatoriedade da publicação do Balanço Social pelas empresas privadas, opinando pela total rejeição dessa obrigatoriedade (1998, p. 2).

O que podemos notar, diante de vários segmentos da sociedade e através do estudo bibliográfico, é que não há um consenso sobre a obrigatoriedade do balanço social. Posicionamentos e justificativas de sociólogos, políticos, professores, diretores de empresas e empresários, são aqui expostos, para que uma reflexão sobre esse tema possa ser feita.

O Balanço Social no Brasil recebeu apoio dessas empresas, órgãos públicos e políticos: Glaxo, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Xerox do Brasil, Sindicato das Indústrias Químicas e Farmacêuticas, Gife, Câmara Municipal de Porto Alegre e de São Paulo, da deputada federal Marta Suplicy, de Betinho e outros. Mas nem todos aqueles que o apoiaram concordaram com a sua obrigatoriedade.

O sociólogo Herbert de Souza (Betinho) acreditava que o Balanço Social deveria ser obrigatório, pois:

(...) a vantagem de uma lei é representar legitimidade institucional, embora concorde que a divulgação espontânea seria a solução ideal. (...) reflete uma disposição extremamente positiva por parte das empresas, uma das condições para que essa idéia dê certo. No entanto, a vantagem de uma lei é representar a legitimidade institucional (1996, p. 4).

Para as deputadas Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling, o Balanço Social deve ser obrigatório e elas o lançaram em um Projeto de lei “Com a preocupação de introduzir na legislação um instrumento que dê transparência ao que as empresas têm feito no campo social” (Suplicy, 1997).

Os professores da USP, Maísa de Souza Ribeiro e Lázaro Plácido Lisboa, em um dos seus artigos, alegam que o “Balanço Social talvez não devesse se tornar obrigatório por lei, mas ser divulgado de forma generalizada por princípios morais, éticos, de respeito e responsabilidade social”. (RIBEIRO & LISBOA, 1999, p. 23).

O empresário Ricardo Young, do Pensamento Nacional de Bases Empresariais, defende um comprometimento voluntário das empresas pelo Balanço Social, mas seria obrigatória a publicação pelo governo e pelas empresas estatais, afirmando que “quem deve ser obrigado inicialmente, a publicar alguma coisa, é o governo”. E continua: “obrigar as empresas a publicar um Balanço Social representaria um gasto extra a impactar a iniciativa privada”.

Durante o Seminário “Balanço Social: Cidadania e Transparência Pública das Empresas”, realizado no Rio de Janeiro em 1998, o empresário Guilherme Bittencourt, da Xerox do Brasil, fez o seguinte posicionamento em relação ao Balanço Social “Somos favoráveis a sua publicação, porém de forma voluntária. Achamos que tudo que é obrigatório perde o espírito altruístico que existe em cada um de nós e fica sujeito a uma série de burocracias”.

A contadora e professora Yumara Lúcia Vasconcelos, assim se expressa: “Em meu entendimento, não é a obrigatoriedade de sua publicação que deve nortear as discussões, mas sim, a otimização da estrutura qualitativa da peça às necessidades informativas da empresa, visando alicerçar o processo de tomada de decisão.”

Já Kroetz afirma que:

A divulgação espontânea seria, com certeza, o ideal, porém existe o temor de que isso jamais venha a ocorrer, pois muitos empresários não têm interesse em publicar o Balanço Social. Cabe à sociedade organizada e aos Contadores discutir e resolver esse impasse, buscando de forma obrigatória ou não, oferecer aos usuários mais esse instrumento de acompanhamento e fiscalização sobre as ações desenvolvidas pelas entidades, cada vez mais autônomas (2000, p. 56).

É notório que a responsabilidade social das empresas é de grande importância para a sociedade. Conseqüentemente, não haverá como ignorar a necessidade da divulgação do Balanço Social.

Independente da obrigatoriedade dessa demonstração, a sociedade está atenta, conscientizando-se cada vez mais dos seus direitos e passando a exigir que as empresas se responsabilizem pelos seus atos. É comum a preferência de produtos que estejam vinculados a alguma causa social.

Defende-se a liberdade na publicação do Balanço Social embasado no trabalho realizado por 250 empresas que publicam relatórios e Balanços Sociais no Brasil, de forma voluntária, publicado na revista Exame, edição 754 (2001, p.8). Pode-se considerar pouco em relação a outros países, porém a campanha de esclarecimentos sobre o assunto é relativamente nova (tomou impulso a partir de 1997). O importante é que o número de empresas que se preocupa com a responsabilidade social tem sido crescente. O próprio mundo globalizado contribui para esses números, uma vez que o diferencial entre as Empresas, influi muito no processo da competitividade.

Recentes pesquisas comprovam a mudança de comportamento dos consumidores, que buscam produtos e serviços de qualidade, preço adequado e, principalmente, aliam a esses fatores a análise das políticas e das atitudes praticadas pelas entidades na relação com a comunidade e o meio ambiente.

Aproximadamente 26% dos consumidores da região Sul do Brasil (Porto Alegre e Curitiba), já deixaram de adquirir produtos por entenderem que as entidades que os produziram/venderam não tinham nenhum comprometimento com as questões sociais e ambientais.

Considera-se que a responsabilidade social já faz parte da realidade do mundo empresarial. Esse processo vem evoluindo, dada a alteração no perfil comportamental do consumidor, o que provocou variações nas atitudes das entidades. De acordo com a pesquisa realizada pelo IPEA (2000), de uma amostra de 444.802 empresas, localizadas na região Sudeste do Brasil, quase 300.000 realizam algum tipo de ação social, nos últimos anos. Cerca de 22% efetuam atendimentos somente à comunidade; 45% o fazem simultaneamente à

comunidade e aos empregados; 17% dispõem de atendimento somente aos empregados, apenas 16% não realizam nenhuma ação social.

Acredita-se mais na persuasão e na conscientização junto ao empresariado do que na imposição de uma legislação que vise a obrigatoriedade da prática da cidadania, ferindo assim o princípio fundamental que regula as relações sociais: o espírito liberal, tão importante para o sucesso desse relacionamento.

Pode-se correr o risco dessa imposição legal gerar mais resistências que adesões. E inibir iniciativas, hoje já concretas, de ampla informação da política social de cada entidade. Estas, por certo, poderão passar a informar somente o estritamente exigido pela legislação.

Outro aspecto que se considera relevante quanto à obrigatoriedade do balanço social, é que o empresariado já convive com uma carga tributária exorbitante em um país que clama por uma Reforma Tributária urgente. A idéia de uma lei que obrigue a prática da “responsabilidade social”, impactando em novos gastos, pode não ser bem aceita por parte do empresariado, que já é obrigado pelo governo a recolher impostos para ações supostamente sociais. Defende-se, também, a posição de que o governo deveria, em primeiro lugar, estimular as empresas estatais a publicarem seu Balanço Social, até como forma de incentivo e exemplo para a iniciativa privada.

Antes da imposição na obrigatoriedade do Balanço Social, faz-se necessário uma divulgação maior a respeito do assunto porque, segundo pesquisas, são muitas as empresas que exercem um trabalho efetivo social e não divulgam o Balanço Social, por desconhecerem o teor técnico de como elaborar o documento. Entende-se que a Contabilidade dispõe de mais uma ferramenta para fornecer aos seus

usuários. E cabe aos profissionais da contabilidade movimentarem-se para o convencimento dos empresários, sobre a importância da divulgação do Balanço Social.

A maior das motivações à publicação desse Balanço Social é a funcionalidade do emprego gerencial; o grande desafio do contador é motivar os empresários à sua publicação.

Concorda-se, pois, com a maioria que se levanta a favor da publicação do Balanço Social de forma voluntária. A realidade brasileira, atualmente, está mostrando a quantidade de empresas que publicam o Balanço Social juntamente com as demais demonstrações contábeis. Acredita-se que o tema Balanço Social/ Responsabilidade Social, já saiu da esfera da discussão e faz parte do dia a dia de muitas empresas.

Estruturação/Modelo

No Brasil não existe ainda um modelo que se possa adotar como padrão. Ocorre que muitas empresas entre as que já publicam relatórios com informações sociais, passaram a denominar essas demonstrações como “Balanço Social”, sendo seguidas por outras.

A campanha pela divulgação anual do Balanço Social das Empresas, em 16 de junho de 1997, encabeçada por Betinho, tendo alcançado grande repercussão nacional, desdobrou-se em muitos debates e seminários. Essa campanha tinha o objetivo de “chamar a atenção dos empresários e de toda a sociedade para a importância e a necessidade da realização anual do balanço social em um modelo único e simples”.

O modelo de balanço social desenvolvido pelo IBASE teve a parceria de técnicos, pesquisadores e diversos representantes de instituições públicas e privadas. Foi concebido e concluído durante o primeiro semestre de 1997, como resultado de inúmeras reuniões e debates.

Tal modelo contou com o apoio e a recomendação da CVM, por meio de uma Instrução Normativa, onde se indicava que as empresas de capital aberto deveriam realizar balanço social anualmente. Contou também com o apoio, ainda que indireto, da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), reguladora das empresas do setor, a qual recomendou a realização do BS nesse mesmo modelo único. Comprova-se que a relação das empresas que realizam balanço social é composta, em sua maioria, por empresas de capital aberto e as do setor elétrico.

Pode-se destacar quatro peculiaridades nesse modelo sugerido pelo IBASE:

- foi criado com base na iniciativa de uma ONG, que solicita transparência e efetividade nas ações sociais e ambientais das empresas;
- separa as ações e os benefícios obrigatórios dos realizados de forma voluntária pelas empresas;
- pode permitir, se for corretamente preenchido, comparação entre diferentes empresas, ou a avaliar uma mesma corporação, ao longo dos anos.

Observa-se que, conforme o modelo proposto pelo IBASE, embora apresente alguns indicadores sociais relevantes, seu conteúdo de informações ainda é bastante restrito, relativamente ao que seria necessário em um relatório sobre capacitação e performance dos

recursos humanos. Entretanto, elas serviriam como ferramenta para incrementar a competitividade empresarial quanto ao pessoal empregado. Mesmo assim, ele é bastante conveniente para estimular empresas quanto à divulgação, dada a sua simplicidade. Esse modelo contempla, ainda, indicadores sobre o faturamento, folhas de pagamento, meio ambiente e cidadania.

Sobre a estruturação do balanço social, Yumara Lúcia Vasconcelos defende um modelo que contemple aspectos importantes para os usuários externo e interno.

Ainda quanto à estruturação, é de Vasconcelos a seguinte opinião:

As ações sociais devem ser voluntárias para serem verdadeiras, qualificadas e eficazes. A elaboração do Relatório ou Demonstração de Informação Social é importante para a sociedade de modo geral. Entretanto, anterior à obrigatoriedade, é necessário educar para formar consciência e valor à peça em relação aos empresários. Anterior à legitimação institucional, faz-se mister criar e adicionar valor ao Relatório de Informação Social, valor este extensivo aos dois grupos de usuários: empresas e comunidades. (2001, p. 83).

A referida autora diz que o Balanço Social não deve se limitar aos indicadores laborais, pois seria cercear seu poder de informação e de suporte ao processo decisório que, de fato, remunera o esforço despendido na construção da informação.

O modelo proposto compõe-se de três enfoques básicos:

- informações de alcance social;
- informações para suporte do processo decisório;
- informação sobre a composição e utilização da riqueza.

Para Vasconcelos (2001) a “atribuição gerencial do Balanço Social é das mais efetivas manifestações de Responsabilidade Social, uma vez que conduzem as empresas a um melhor *status* econômico-financeiro, se satisfatoriamente geridas”.

No entender dessa autora o balanço social deve ser multidimensional servindo como instrumento de comunicação eficaz, atendendo aos seus usuários, apresentando conteúdo informativo dosado consoante a estratégia competitiva da empresa. Assim como evidenciar de forma qualificada, a informação contábil, é útil. Torna-se prejudicial à tomada de decisões o fornecimento não-dosado de informações, podendo destruir um plano de ação.

A idéia é atribuir ao Balanço Social instrumentalidade gerencial, não significando que a peça estaria reduzida a um instrumento de marketing, pela que enfatiza a autora: “Não é a publicação do Balanço Social que torna melhores as empresas na concepção da sociedade, mas sim, suas ações no campo social” (VASCONCELOS, 2001).

Outra vertente é que os profissionais da área reflitam sobre o que seria necessário evidenciar nas Demonstrações Contábeis e de que forma o fazer. A proposta é que a evidenciação deve ser dosada, tomando-se como referencial a qualificação e o preparo do usuário, ou seja: qual o perfil do usuário-alvo? Qual o *background* educacional daquele que receberá a informação? Qual a extensão da informação a ser evidenciada?

No modelo proposto a autora prioriza a informação justa, plena e adequada em relação ao detalhe a ser evidenciado, razão pela qual evidencia-se, na parte interna do Balanço Social, o que interessa exclusivamente ao gestor: as informações específicas para grupos de interesse. Elimina-se assim, o temor que muitos possuem de que a padronização de um modelo venha a tolhir a liberdade do empresário quanto a expor uma informação.

Modelo de Balanço Social para Instituições de Ensino Superior

Conforme Benedicto (1997, p. 56), a gestão educacional necessita acompanhar o ritmo das mudanças do mundo moderno. Expressa-se o autor:

(...). As instituições de ensino precisam adotar um novo sistema contábil/gerencial, para avaliar melhor o desempenho dos gestores e da entidade. A maneira como as universidades determinam os custos por aluno, é insatisfatória, uma vez que usam critérios arbitrários de alocação de custos (1997, p. 56). A correta apuração do “custo aluno” é, sem dúvida, um dever das instituições de ensino, quer no seu aspecto técnico-contábil, quer sob a ótica social. O balanço social desses estabelecimentos deve ser publicado como exemplo de transparência empresarial.

A existência das organizações em um mercado global leva-as a se adaptarem e a internalizarem as mudanças impostas por esse mercado e, à medida que a complexidade dessas organizações evolui, seu processo decisório passa ser mais rápido, mais preciso e dinâmico.

Acompanhando esse raciocínio, insere-se afirmação de Santos (2002, p. 26):

(...) as universidades e as empresas que emergiram nos anos 90 são muito diferentes daquelas que prevaleceram nas últimas décadas (...) a necessidade de melhorar os processos, a busca por autonomia universitária, a adaptação da legislação atual, a transparência administrativa e pedagógica requerida pela opinião pública e ainda o aumento da concorrência em virtude da globalização econômica e da implantação de novas instituições, públicas ou privadas, de ensino superior, levam as universidades a repensar seus modelos de gestão para serem mais competitivas e produzirem ensino de maior qualidade.

No entender do autor, para enfrentar esse mundo contemporâneo, de profundas transformações, as instituições de ensino superior precisam mudar a filosofia da administração de seus serviços, pois a sociedade vem exigindo maior detalhamento e acompanhamento das ações acadêmico-administrativas. E o balanço social é um instrumento que atende e esse clamor da coletividade.

De acordo com Carlos Serra Negra *et al*, em recente artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade (2002), os gestores da escola precisam apurar resultados, avaliar cursos, centros de ensino, centros de pesquisa, promover o crescimento e aperfeiçoamento de seus docentes, e prestar contas das áreas operacionais. Para os citados autores:

O atual sistema de contabilidade tradicional gera informações distorcidas e não atende às necessidades das instituições de ensino, no que diz respeito à gestão de seus recursos. (SERRA NEGRA *et al.*, 2002, p. 73).

Depreende-se dos estudos desses autores que os relatórios dos estabelecimentos de ensino não demonstram com transparência e clareza, os gastos realizados com o corpo docente e administrativo da escola, os investimentos em infra-estrutura e laboratórios, os desembolsos com pesquisa e extensão, principalmente os gratuitos, colocados à disposição da comunidade acadêmica.

Também para aqueles mesmos autores, as instituições de ensino, quer públicas, quer privadas ou sem fins lucrativos, são organizações criadas para oferecer benefícios à sociedade. Portanto, esses benefícios são de natureza social, cultural, econômica, educativa, tecnológica e moral. Sua existência só tem sentido quando realmente estão contribuindo para o desenvolvimento da comunidade.

De modo geral, observa-se praticamente uma verdadeira indústria de estabelecimentos de ensino, voltados quase que exclusivamente à função lucro. O ensino resume-se à transmissão de conhecimento: as pesquisas, em pequena escala, não contribuem para a produção do saber; salas com elevado número de alunos, acervo bibliográfico aquém das necessidades acadêmicas e, em muitos casos, alugado, quando da inspeção dos integrantes da comissão de autorização e/ou reconhecimento. Verifica-se também utilização de quadro docente fictício, sendo ao Ministério de Educação demonstrativos de professores, em perfeita sintonia com os ditames da legislação educacional concernente à titulação; porém, o quadro real fica muito a desejar. Se houvesse uma fiscalização mais efetiva constataria que muitos professores apenas emprestaram seus nomes, ensejando, quiçá, possíveis negociações. Falta a essas instituições o componente ético que as faria levar em conta que o seu objetivo não é apenas o lucro, tendo a ser considerado o bem-estar da sociedade.

Ainda de acordo com Serra Negra *et al.* (2001, p. 75) “o produto final de uma empresa é o resultado de um conjunto de atividades”. Assim, um estabelecimento de ensino deve estar num processo interativo com a sociedade. Ele extrai seus recursos de um mercado fornecedor (professores) e os transforma em produtos, serviços e contribuições sociais, devolvendo-os ao mercado comprador (os seus usuários - alunos e comunidade).

A pesquisa da equipe de Serra Negra desenvolveu um modelo de balanço social para as instituições de ensino, que permite revelar vários indicadores com detalhamento econômico, acadêmico, administrativo, físico, recursos humanos, propiciando transparência empresarial, distinguindo-se índices sociais internos e externos. Se adotado, tal

modelo tornará pública a função principal do balanço social, contendo informações sobre as atividades-fim das instituições de ensino, bem como outras sobre recursos humanos, atuação da empresa na comunidade, promoção do bem-estar social e atuação na proteção do meio ambiente.

Conclusão

O balanço social é resultado de pressões sociais que objetivam melhorar o processo de transparência entre as organizações e a sociedade. Portanto, constitui-se um instrumento que baliza essa parceria, já que visa ser eqüitativo e comunicar informações que satisfaçam às necessidades de seus agentes sociais. Ele deve contemplar informações sociais, econômicas, ambientais e de cidadania corporativa. Entende-se que pode contribuir para modificar a imagem pública das entidades, do próprio pessoal e do público em geral.

Nesse contexto, o reconhecimento dessa dimensão das empresas exige que sejam criados instrumentos de demonstração que evidenciem indicadores econômico-sociais, destacando-se: o valor adicionado por trabalhador; relação entre salários pagos ao trabalhador em relação ao valor adicionado; a relação entre salários e receitas brutas da empresa; a contribuição do valor adicionado para o produto final; a produtividade social da empresa; benefícios sociais concedidos; política de proteção ao meio ambiente; o nível de absenteísmo; a relação entre a remuneração do pessoal em nível de gerência e os operários.

Concernentemente às instituições de ensino superior, o balanço social deve revelar, além dos indicadores de receita relativos ao ensino, pesquisa, extensão, outros de natureza sócio-laboral, tais como: total da folha de pagamento com docente, pessoal técnico-administrativo, estagiários, monitores; bolsas de estudos concedidas ao corpo funcional; bolsas de iniciação científica aos discentes; capacitação de docentes e técnicos; aplicação em serviços prestados gratuitamente à comunidade; projetos de pesquisas para a coletividade. Todas essas medidas que compõem um “gasto social” devem ser consideradas não como mera despesa e, sim, “um investimento social”, com reflexos positivos na rentabilidade empresarial.

Referências

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contribuição ao Estudo de um Sistema de Contabilidade Gerencial para uma Gestão Eficaz das Instituições de Ensino**. São Paulo: USP, 1997. Tese de Doutorado.

CARVALHO, Márcia M. Andrade de. O Balanço Social: um novo olhar sobre o Relatório Contábil do Futuro. **Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Goiânia: CFC, 2000.

FERREIRA, Marilda Brito. **Balanço Social: responsabilidade ou obrigatoriedade?** Salvador: Unyahna, 2002. Monografia de Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

FREIRE, Fátima de Souza. **Balanço Social**. Fortaleza: CRC-CE, 1999.

_____. Balanço Social Abrangente: ferramenta contábil eficaz para mensuração do papel social das empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXX, n. 130, p. 23-33, jul./ago. 2001.

GONÇÁLVES, Ernesto Lima. **Balço Social da Empresa na América do Sul**. São Paulo: Pioneira, 1980.

IBASE. Cidadania e Transparência Pública das Empresas. **Seminário Balço Social**. Rio de Janeiro, 18 a 23 1998.

KROETZ, César Eduardo *Stevens*. Balço Social: uma proposta de normatização. **Revista Brasileira do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n. 104, p. 55-65, maio 2001.

LUCA, Márcia Martins Mendes de. **Demonstração do Valor Adicionado**. São Paulo: Atlas, 1998.

PERETTONI, Marco Antônio; CUNHA, Aromildo Sprenger da. Balço Social. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 104, p. 39, mar./abr. 1997.

RIBEIRO, Maisa de Souza; LISBOA, Lázaro Plácido. **Balço Social**. São Paulo:USP, 1999.

SANTOS, Edemir Manoel dos. O uso da Contabilidade por Atividades nas Universidades: modelo conceitual de um sistema de custeio. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXI, n. 136, p. 25-37, jul./ago. 2002.

SERRA NEGRA, Carlos Alberto; TEIXEIRA, Fabrícia Souza; CARMO, Rosemeyre Francisca do. O Balço Social na Gestão das Instituições de Ensino Superior. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXI, n. 138, p. 69-87, nov./dez. 2002.

SOUZA, Herbert de. Balço Social nas Empresas Públicas. **Jornal Folha de São Paulo**. São Paulo, edição de 6 de maio de 1997.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia. Melhorando a Qualidade da Informação no Balço Social. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXX, n. 130, p. 83-95, jul/ago. 2001.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balço Social: balanço da transparência corporativa e da concentração social. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXI, n. 135, p. 57-73, maio/jun. 2002.

A GESTÃO DA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA: notas prolegominais*

Resumo

As incursões teóricas, a seguir, referem-se à temática educação a distância. Em verdade, são notas introdutórias de um assunto altamente importante na atualidade. Tomando o tema da gestão e seus parâmetros como centro de discussão para a compreensão dos modelos e formas organizativas dos sistemas de educação a distância, considera-se, especialmente, a construção coletiva de conhecimentos, por meio da aprendizagem colaborativa. Segundo (LOBO NETO, 1981, p. 12) “A EAD é uma modalidade capaz de realizar o processo educacional quando o encontro presencial do educador e do educando não ocorre e a comunicação educativa se dá através de meios capazes de suprir a distância que os separa fisicamente”

Palavras-Chave: Educação à distância, comunicação, gestão, sistemas.

* Publicado na Revista ADM Pública: vista & revista. Departamento de Ciências Humanas - Campus I/Universidade do Estado da Bahia - UNEB - Programa Gestão de Organizações - PGO, Salvador, Ano I, n. 3, p.43-53, jan./abr. 2003.

Abstract

The followed theoretical incursions refer to Long Distance Education theme. Truly, they are introductory notes of an important subject at the present time. Taking the theme of administration and its parameter as a center of discussion for understanding models and forms of organization from the Long Distance Education systems, the collective construction of knowledge must specially be considered through the collective learning. According to Lobo Neto (1981, p. 12) long Distance Education is a capable way to accomplish the educational process when the physical encounter between the educator and the student does not happen and the educational communication runs through the capable means to supply the distance that separates them physically".

Key Words: *Distance Education, Communication, Management, Systems.*

Introdução

A Educação a Distância - EAD está regulamentada no art. 80 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB - Lei n. 9.394/96. Referência implícita à EAD é verificada no art. 37 da citada lei; o artigo 87, parágrafo 3º, incisos II, III e IV da LDB faz menção à educação a distância para jovens, adultos e professores; enquanto que o seu

disciplinamento ou detalhamento está ancorado no Decreto n. 2.494, de 10 de fevereiro de 1998.

A EAD, cada vez mais, toma lugar de destaque ao lado do ensino presencial. Por tratar-se de um tema relativamente novo entre nós, educadores, é de fundamental importância uma ampla discussão, com professores e gestores de todos os níveis de ensino, sobre as políticas públicas educacionais, no que diz respeito a programas e sistemas dessa natureza.

A educação a distância é considerada como um importante caminho para a formação e atualização de profissionais em serviço, podendo incorporar todas as possibilidades tecnológicas de comunicação presencial e a distância. É imensa a capacidade da educação a distância adaptar-se às necessidades sociais. Ela tem ajudado a minorar a falta de oportunidade educacional para muitas camadas da população, inclusive professores. Todavia, acreditamos que o sucesso de um programa ou sistema educacional, quer presencial quer a distância, está relacionado ao empenho dos participantes e, sobretudo, à condução dos gestores, coordenadores, instrutores, e às condições de acompanhamento oferecidas aos estudantes.

Com poder de longo alcance, através dos diversos meios (correio, rádio, TV, internet, CD-Rom, vídeo-aula, teleconferência, áudio-cassete, telefone, fax, o uso adequado da EAD contribui para ampliar o potencial educativo de um sistema de ensino, atendendo alunos que vêm, nessa modalidade, a possibilidade de sua formação. No caso dos profissionais da educação (técnicos, gestores, professores) a formação pode ser feita em serviço, levando em consideração a experiência e, assim, estabelecendo a relação entre refletir-agir-refletir. Se o mundo

globalizado exige uma sociedade calcada no conhecimento, e se para isso o processo educativo abre suas portas para a EAD, é importante oferecer aos professores vivências pedagógicas e oportunidades de discutir e desmistificar dúvidas e preconceitos acerca da educação a distância, ou melhor dizendo, sem distância.

Gestão, Comunicação e Sistemas

A complexidade da sociedade contemporânea e os processos de transformação em marcha, frutos, em grande parte, dos avanços das Novas Tecnologias da Informação e da Comunicação, exigem das organizações sociais - entidades que se ocupam do labor educacional - respostas para o enfrentamento dessa realidade.

As profundas alterações ocorridas no mundo do trabalho, imperativo gerado nessa sociedade, exigem o repensar das organizações e o de sua gestão. O desafio que se coloca é o de superar o paradigma que favorece o desenvolvimento de práticas burocráticas, individualistas, fragmentadas e hierarquizadas em instituições e organizações. (NASCIMENTO, 1997) Essas devem ser repensadas no que concerne às suas estruturas, à organização, ao funcionamento e às suas formas de gestão. A gestão, como função básica e necessária em todas as organizações contemporâneas, terá outra dinâmica, visto que os modelos clássicos já não atendem aos novos cenários de organização do trabalho e sua produção. Isso significa dizer que os paradigmas de gestão até então vigentes estão se esgotando, pois o enfrentamento dessa realidade provavelmente será através de estruturas de organização que favoreçam uma verdadeira

socialização das soluções de problemas, requerendo, urgentemente, imaginar, experimentar e promover estruturas de organizações e estilos de decisões orientadas para o aprofundamento da democracia. (LEVY, 1998, p. 62).

Especialmente na gestão de sistemas educacionais, é necessário enfocar os sistemas de educação a distância - EAD fundamentados nos parâmetros da gestão democrática que favoreçam a construção de redes solidárias, com o objetivo de apoiar a produção do conhecimento e do desenvolvimento humano. É o que nos ensina (RUMBLE, 1993).

A sociedade atual, também chamada de Pós-Industrial, está experimentando mudanças na economia (passagem da produção de bens para a de serviços) e na escala ocupacional (o predomínio das profissões técnicas qualificadas), tornando essa sociedade cada vez mais complexa. A mudança tem como princípio orientador e fonte de inovação o saber teórico. A estruturação dessa sociedade, fundada sobre a aquisição de conhecimentos, reconhece a educação não como um mero instrumento de desenvolvimento, mas como seu objetivo último.

As organizações que compõem a teia social, entre outras funções, têm de tornar produtivos os conhecimentos. Nesse particular, a gestão torna-se essencial e um desafio a enfrentar, visto que os paradigmas que herdamos têm sólidas raízes industriais. Atualmente, o movimento transformador que atinge a informação, a comunicação e a própria educação, constitui uma profunda revolução tecnológica. Esse conjunto de transformações provoca a criação de uma nova realidade, designando valor e espaço ao conhecimento, implicando repensar sua dinâmica no sentido macro, e as novas funções do educador como mediador desse processo. Os sistemas educacionais assumem papel

destacado, em face desse protagonismo do conhecimento na sociedade contemporânea. (CASTELS, 1996).

Assim, as novas configurações econômicas, sociais e culturais demandam reformular, radicalmente, a formação inicial, buscando o desenvolvimento de ações integradas de educação ao longo da vida, e transformando os locais de trabalho em organizações de aprendizagem. A educação, contínua e constante, ao longo da vida, adquiriu o *status* de uma dimensão constitutiva de sua existência. (FREIRE, 1998) Implica, portanto, uma nova concepção do processo educativo e, por conseguinte, um novo delineamento do sistema educativo. Esses desafios, próprios a cada época, no tocante à produção científico-técnica, da riqueza, e a necessidade de modernização das sociedades, vêm impulsionando a expansão dos sistemas educativos. (RODRIGUEZ, 1999).

A grande expansão ocorrida, nos últimos anos, com relação ao número de instituições que desenvolvem a Educação a Distância, assim como a magnitude de pessoas beneficiadas por programas oferecidos nessa modalidade educativa, vem suscitando dedicação especial, notadamente com relação à maneira de organizar a gestão dos sistemas para garantia da oferta.

Os sistemas de Educação a Distância, embora sejam influenciados por diferentes culturas, contêm uma concepção de educação que se consubstancia em um Projeto Pedagógico. Em sua configuração, apresentam subsistemas que, funcionando integralmente, proporcionam resultados de qualidade. Em geral, são sistemas voltados ao acompanhamento, aos meios de comunicação, aos materiais didáticos e à administração. É neste último que se localizam a equipe

de profissionais, os recursos financeiros, os recursos físicos e os serviços de apoio ao estudante.

Contudo, não há apenas uma maneira de organizar um sistema de ensino a distância. As estruturas organizativas irão depender dos objetivos, da concepção do curso, do perfil dos alunos e do tamanho do sistema com relação à oferta. A configuração dos sistemas deve ocorrer não apenas em função da demanda social eventual de recuperação de oportunidades dos sujeitos, mas também, e sobretudo, pela demanda social estrutural do ritmo da mudança tecnológica e das exigências de educação que, ao longo da vida, apresentam nossas sociedades. Na EAD, o processo educativo passa a ser assumido por toda a instituição, “*o elemento fundamental não é a espacialidade e sim a comunicação; o espaço não é físico, e sim comunicativo*”. (ALMARAZ, 1993, p. 13).

Conclusão

Não é possível pensar o sujeito como elemento separado do sistema ou da sua gestão. Assim, esses sujeitos (corpo discente) constituem um critério explícito para a configuração do sistema de ensino, adquirindo competência para interatuar com o sistema. A organização e a gestão de um sistema de EAD devem considerar a eliminação de obstáculos, tais como: hábitos de dependência e passividade nos sujeitos da aprendizagem, bem como devem reforçar motivação, facilitar o contato entre alunos e o intercâmbio de suas experiências pessoais.

É bom salientar que o aluno típico do ensino a distância entra no sistema por decisão própria. Não entra apenas o componente do conhecimento, mas também a vontade de modificar elementos da situação existencial pessoal. O acesso do sujeito às tecnologias e aos instrumentos que viabilizam o EAD, em muitas situações, está longe do ideal, acrescentando aí a gestão de um ambiente virtual e de outro físico, componentes do processo, que se modificam continuamente, dependendo da fase em que se encontram.

Finalmente, é importante não vender a imagem de que tudo é fácil ou ressaltar apenas os aspectos como comodidade e flexibilidade, sem mencionar as dificuldades, das quais os alunos devem tomar consciência para enfrentá-las. Quanto mais se matriculam alunos em cursos à distância, com necessidades e estilos de aprendizagem distintos, cabe às instituições que oferecem esses cursos fazerem algo mais do que se limitarem a proporcionar o acesso. O desafio consiste, sobretudo, em desenvolver a capacidade de cada indivíduo para atender a suas próprias necessidades de aprendizagem. À Instituição, organizar-se de maneira a possibilitar a gestão dinâmica que esses sistemas exigem.

Referências

FREIRE, P. **Pedagogia da autonomia**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

GOMES, Carmenísia Jacobina Aires *et al.* Sistemas de Educação a Distância e sua Gestão: uma experiência de aprendizagem *on-line* In: **Administração em Revista**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 6-8, jan./jun. 2002.

LEVY, P. **Cibercultura**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1998.

LOBO NETO, Francisco José da Silveira. Tele-educação no Rio de Janeiro e no Brasil: primeiras anotações. **Revista Tecnologia Educacional**. Rio de Janeiro, v. 10, n. 38, p.13, 1981.

NASCIMENTO, E. P. Modernidade, globalização e exclusão: vertentes interpretativas In: *DOWBOR*, Ladislau et al. **Desafios da Globalização**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997. P. 74-94.

RODRIGUEZ, E. M. *et al.* **La educación a distancia en tiempos de cambios**: nuevas generaciones, viejos conflictos. Madrid: La torre, 1999.

RUMBLE, Greville **A gestão dos sistemas de ensino a distância**. Paris: UNESCO, 1993.

O TREINAMENTO COMO DIFERENCIAL DA ORGANIZAÇÃO*

Resumo

O presente artigo trabalha um assunto que toda organização, independente de sua estrutura e atividade, se depara no dia-a-dia de sua existência: treinamento de pessoas, que não têm uma regra básica de aplicação, pois cada ser humano tem características diferenciadas, próprias, que devem ser trabalhadas para um melhor entendimento daquilo que o responsável pelo treinamento deseja passar. As teorias ajudam, mas o treinador deve conhecer bem as potencialidades do seu treinando, além de outros aspectos da arte de treinar.

Palavras-chave: Treinamento. Recursos Humanos. Análise de Necessidades. Planejar. Execução. Avaliação.

* Artigo não publicado, elaborado em agosto de 2000, para utilização em sala de aula, no exercício da docência.

Abstract

The present paper is about a subject that every organization faces up day by day, independently of its size or structure. Personnel training. There is no basic rule for application because each human being has his own character which should be worked for a better understanding of what the responsible person for the training wants to teach, in other words, the theories help but the trainer should know the potentialities of his trained besides other aspects conceding to the all of training.

Key Words: *Training. Analysis of the needs. To drift. Execution. Evaluation.*

Introdução

Com o posicionamento das organizações em um mercado globalizado, complexo, exposto a incertezas e a mudanças constantes, o Departamento de Recursos Humanos e as pessoas que estão inseridas dentro dessas organizações são peças-chave, fundamentais, que determinam a competitividade e o crescimento de qualquer organização, funcionando como uma engrenagem central que interage em todas as áreas, promovendo a sinergia de esforços no ambiente organizacional.

Lamentavelmente, nos momentos de crise e de restrições orçamentárias, certamente a área de Recursos Humanos é uma das

mais sacrificadas, e é considerada pelos empresários como um meio para a redução de custos, utilizando-se de expurgos de benefícios concedidos aos funcionários, além de cortes nas folhas de pagamento.

Em um primeiro momento estas medidas aparentemente diminuem os gastos, mas a longo prazo será que tais atitudes não comprometem todo o processo produtivo das empresas?

Ainda bem que esse quadro vem sendo mudado, à medida que as empresas, automatizadas ou não, percebem que, ao invés de produzir despesas, o capital humano é o responsável pela própria produção de bens e serviços, fatores que determinam a competitividade no mercado.

Segundo Chiavenato (1997 p.17):

(...) as pessoas não são recursos que as organizações consomem, utilizam e que produzem custos. Então, não é retirando benefícios ou reduzindo salários que as organizações baixam seus custos. É selecionando e treinando seu pessoal para torná-los eficientes e efetivos.

O treinamento, tão importante na organização, é formado por uma seqüência de passos que serão tratados no decorrer deste artigo, como a identificação de uma real necessidade, seja pelo fato de concentração de novos funcionários, para adaptação dos mesmos a mudanças de tecnologias ou processo de produção, ou por motivo de aperfeiçoamento de pessoas, visando uma maior produtividade e/ou melhor satisfação da clientela.

O planejamento para o processo de treinamento é indispensável. Nele deve constar as informações sobre as características pessoais de cada funcionário, para que seja adotado o plano mais eficaz possível e para que alcance os resultados esperados.

Após a identificação e elaboração do planejamento para o treinamento é necessário colocá-lo em prática, aplicando as técnicas desenvolvidas com os funcionários, realizando os devidos ajustes, se preciso, para que posteriormente seja feita a avaliação dos resultados do treinamento, a fim de levar às conclusões finais e verificar se os investimentos feitos realmente valeram a pena, ou se as técnicas utilizadas deverão ser revistas.

Dessa forma, o profissional de recursos humanos que conseguir identificar as características de cada funcionário, e aplicar uma técnica de treinamento que respeite suas limitações e estimule suas qualidades, juntamente com os aspectos pesquisados e descritos pelos expoentes da área, estará formando profissionais que certamente satisfarão as necessidades e expectativas da organização.

Treinamento

O administrador contemporâneo deve ter uma boa base em treinamento, pois essa técnica envolve vários aspectos físicos e emocionais do relacionamento entre pessoas dos dois lados: o treinador e o de treinando. Esses aspectos podem ser comportamentais, de caráter, coordenação motora, disciplina, percepção, emocionais, além de força, inteligência, instrução, dos sentidos (visão, audição), entre outros, quando deverão ser levados para alguma função ou cargo, dentro da organização.

Assim, pode-se observar teorias de expoentes da administração brasileira e mundial, e analisar suas concepções de treinamento, todos

de maneira semelhante. Vistas de modo geral, de fácil entendimento e aplicabilidade, mas que na realidade, no âmbito da organização, encontram-se dificuldades, justamente por não terem sido levadas em consideração algumas peculiaridades próprias do ser humano, como indivíduo diferenciado. Podem-se destacar, como exemplos, as transcrições a seguir:

Torna-se praticamente impossível separar o processo do treinamento da reconstrução de experiência individual. Isso porque a educação envolve todos os aspectos pelos quais a pessoa adquire compreensão do mundo que a cerca, bem como a necessária capacidade para melhor lidar com seus problemas. (CARVALHO, 1997, p. 45).

Treinamento é um processo sistemático para promover a aquisição de habilidades, regras, conceitos ou atitudes que resultem em uma melhoria da adequação entre as características dos empregados e as exigências dos papéis funcionais. (MILKOVICH, 2000, p. 338)

No âmbito de uma organização, o treinamento pode ser descrito como atividade que busca: 1) ambientar novos empregados; 2) instruir pessoal nos conhecimentos específicos de um trabalho, assim como desenvolver comportamentos necessários para o seu bom desempenho; 3) providenciar condições propícias para o auto-desenvolvimento contínuo do pessoal. Estas mudanças comportamentais se processam, geralmente, nos níveis de correção de comportamentos inadequados e criação ou aperfeiçoamento de comportamentos adequados. (TOLEDO, 1989, p. 83).

As teorias de certo modo alusivas, comentadas anteriormente, esboçam o treinamento como sendo um “processo sistemático para promover a aquisição de habilidades, regras, conhecimentos ou atitudes que resultem em uma melhoria da adequação entre as características dos empregados e as exigências dos papéis funcionais”. (FREITAS, 1998, p. 23).

Teoricamente isto é maravilhoso, mas colocadas na realidade da empresa, sabe-se que os funcionários podem não estar devidamente escolarizados, não terem disciplina, aptidões físicas ou psíquicas para tal tarefa. Assim, o “processo sistemático para promover a aquisição de habilidades” tende ao fracasso.

Um exemplo de teoria pouco usada na prática é a do treinador de futebol, que tem um grupo de jogadores e deve formar um time vencedor. Para isso o treinador deve conhecer cada jogador **individualmente**, suas capacidades técnicas, físicas, seu poder de liderança, seu caráter e seu comportamento. Assim conseguirá descobrir qual o melhor goleiro, melhor zagueiro, atacante, qual o capitão de equipe; qual jogador precisa de cuidados especiais com a preparação psicológica e física, qual a melhor tática de jogo para usar com os atletas disponíveis, como deverá treina-los etc.

Analogamente, essa é a forma que deve ser empregada na organização. Não adianta conhecer um método de treinamento pinçado de um livro ou de um manual, ou utilizado com sucesso por uma grande empresa estrangeira, se os funcionários são totalmente diferentes, têm características próprias e exigem uma estratégia exclusiva. O essencial para o bom gestor de recursos humanos é conhecer cada funcionário, traçando a estratégia apropriada para treiná-los.

Encontram-se, em livros e revistas sobre administração, teorias interessantes sobre treinamento, que podem acrescentar muitos fatores relevantes na busca de um método ideal. Por exemplo, “Caracterização de treinamento”, de autoria de Marras.

Treinamento é um processo de assimilação cultural a curto prazo, que objetiva repassar ou reciclar conhecimentos, habilidades ou atitudes diretamente à

execução de tarefa ou à sua otimização no trabalho. (MARRAS, 2000, p. 145).

O ser humano tem uma grande capacidade de aprender coisas novas, mas também tem muita ansiedade e curiosidade. Dessa forma, o treinamento muito demorado acaba tirando, de alguma maneira, o interesse do funcionário, fazendo com que ele perceba situações vividas como de penúria e desgosto, ocasionando um fracasso no processo de treinar.

O Diagnóstico das Necessidades de Treinamento

Muitos autores salientam que, para a correta execução do treinamento dentro das organizações, não basta ter técnicas, pessoas capacitadas para treinar e pessoas dispostas e motivadas a aprender. É preciso, também, haver necessidade de realização do trabalho de treinamento, ou seja, a empresa não irá gastar com treinamentos apenas para realizar uma atividade com seus funcionários, sem esperar mais produtividade, motivação, dentre outros fatores. Certamente ela elabora um projeto de desenvolvimento de pessoas, se este estiver em consonância com o crescimento humano e profissional dos funcionários, na perspectiva do alcance da missão, diretrizes e objetivos dessa organização.

Tentando pinçar alguns aspectos do diagnóstico das necessidades de treinamento, pode-se recorrer aos ensinamentos de Chiavenato, nos quais esse autor aborda algumas análises que devem ser levadas em consideração antes de começar a pensar nos planos de treinamento.

A análise organizacional envolve o estudo da empresa como um todo, sua missão, seus objetivos, seus recursos, a distribuição desses recursos para consecução dos objetivos, como também o ambiente sócio-econômico e tecnológico no qual a organização está colocada. A análise dos recursos humanos procura verificar se os recursos humanos são suficientes quantitativa e qualitativamente para as atividades atuais e futuras da organização. A análise de operações ou análise ocupacional é um processo que compreende a decomposição do cargo em suas partes constituintes, permitindo a verificação das habilidades, conhecimentos e qualidades pessoais ou responsabilidades exigidas para que o indivíduo desempenhe suas funções. (CHIAVENATO, 1997, p. 49).

Mesmo sabendo que cada empresa deve buscar uma melhor maneira para treinar seus funcionários, as necessidades de treinamento não variam muito. Além de analisar o nível dos recursos humanos, a instituição deve ter como base outros aspectos: a análise do nível da organização que envolve o estudo da empresa como um todo, sua missão, diretrizes, seus objetivos, metas, o ambiente socioeconômico e tecnológico no qual a instituição está inserida, além de conhecer o nível das operações ou ocupações.

Esse é um processo que compreende a decomposição do cargo em suas partes constituintes, permitindo a verificação das habilidades, conhecimentos e qualidades pessoais, ou responsabilidades exigidas para que o indivíduo desempenhe suas funções, pois não basta conhecer o empregado. Deve-se conhecer e controlar as metas e objetivos da organização e as características e exigências do cargo ou tarefa em questão, para que seja aplicada a melhor técnica de treinamento e se obtenha um maior sucesso e superação de expectativas.

O planejamento da atividade de treinamento

Planejamento é a base de qualquer empreendimento/atividade. O treinamento também exige planejamento, e este deve girar em torno dos três aspectos relacionados anteriormente: o conhecimento dos recursos humanos disponíveis; o conhecimento dos objetivos e metas da organização e o conhecimento das características dos cargos a assumir e tarefas a executar.

Conforme Carvalho, planejar é:

uma função tipicamente administrativa, envolvendo a seleção de objetos, processos e programas, a partir de uma série de alternativas. É uma tomada de decisão que afeta o curso futuro de uma empresa ou departamento. Planejar a atividade de treinamento envolve a seleção e descrição de fatos ocorridos no âmbito de RH da empresa, fatos esses projetando ações futuras e formulando diretrizes, objetivos, procedimentos e programas na atividade de formação de profissional. É de responsabilidade da gerência de treinamento predeterminar as seqüências de sua ação administrativa. (CARVALHO, 1999, p.67)

Depreende-se que planejar significa traçar um roteiro com etapas que devem ser superadas para se chegar a um objetivo. No treinamento não deve ser diferente, ele precisa ser bem planejado, bem coordenado e bem controlado, justamente para evitar problemas inesperados, que sem planejamento, seria difícil a busca de alternativas.

Planejar um treinamento é descrever o que deve ser feito em cada etapa do mesmo; fazer um plano que pode ser usado pelo gerente no treinamento de todos os novos funcionários, independente da ação ou departamento em que ele atuará.

Execução do treinamento

Mas só analisar/estudar os funcionários, conhecer a empresa, as tarefas e desenvolver um plano, não é tudo. Há necessidade de colocar o treinamento em prática, executá-lo. Essa etapa está relacionada sempre à figura de duas pessoas: o instrutor e o aprendiz. Este é a pessoa de qualquer nível hierárquico que pretende aprender ou melhorar seus conhecimentos/desempenho sobre alguma atividade ou trabalho a ser realizado. Já o instrutor, é a pessoa que conhece, que tem experiência ou especialização para transmitir conhecimentos / ensinamentos aos aprendizes. O instrutor pode estar situado em qualquer nível hierárquico, desde que tenha o conhecimento da tarefa, dos objetivos da empresa e das pessoas que vai treinar, para executarem da melhor forma, suas tarefas. O treinador pode ser externo ao ambiente organizacional.

O cronograma da atividade de treinamento, aliado a um bom controle, pode assegurar ao máximo sua eficiência, como ensina Carvalho:

No que concerne aos controles de treinamento, esta é uma fase em que são estabelecidos os vários instrumentos de controle da atividade de formação, e cuja finalidade é verificar se o plano de treinamento está caminhando em direção aos objetivos. (CARVALHO, 1999, p. 177).

O controle do treinamento está dentro dessa fase, pois ele deve ser controlado e dirigido ao seu objetivo específico. É responsável pela verificação do andamento das atividades. Com um bom controle é possível verificar se tudo está ocorrendo como o planejado, e se não

estiver, com uma rápida observação da dificuldade, se torna mais fácil superá-la e dar continuidade.

Cronograma da atividade de treinamento esta é a última etapa do processo de planejamento. Consiste na elaboração do cronograma final contendo etapas, época, locais, tipos de eventos, instrutores, coordenadores e outros dados da programação do treinamento. (CARVALHO, 1999, p. 178)

Assim, pode-se afirmar que o cronograma é importante para qualquer atividade que seja executada, para organizar bem o tempo, atribuindo datas, tarefas, definindo quem vai executá-las, e coordená-las, enfim, é o controlador de todo o processo de treinamento. Para que se tenha uma linha de ação bem organizada e planejada e indispensável a elaboração de um cronograma de atividades, para saber qual o próximo passo que deve ser dado.

Após o diagnóstico das necessidades de planejar o treinamento, parte-se para sua execução, que é a aplicação prática do que foi planejado e programado, a fim de suprir as necessidades de aprendizagem detectadas na organização.

A execução do treinamento pressupõe sempre o binômio: instrutor X aprendiz. Sendo que o aprendiz é a pessoa de qualquer nível hierárquico que pretende aprender, ou melhorar seus conhecimentos, sobre alguma atividade ou trabalho a ser realizado. Já tem a experiência ou especialização e transmite seus conhecimentos aos aprendizes.

O instrutor pode estar situado em qualquer nível hierárquico, desde que tenha o conhecimento da tarefa para, assim, transmitir a melhor forma de proceder durante a execução da atividade.

Ainda segundo Chiavenato (1997), o treinamento pressupõe uma relação de instrutor e aprendizagem. Instrução e o ensino organizado de certa tarefa ou atividade. Aprendizagem é a incorporação daquilo que foi instruído, ao comportamento do indivíduo.

De acordo com o estudo, a execução do treinamento dependerá, principalmente, dos seguintes fatores:

- A adequação do programa de treinamento às necessidades da organização - O treinamento deve ser a solução dos problemas que deram origem às demandas diagnosticadas ou percebidas.
- A quantidade do material do treinamento apresentado - O material de ensino deve ser cuidadosamente planejado, a fim de facilitar sua execução.
- A cooperação dos chefes e dirigentes da empresa - É necessário contar com o espírito de cooperação do pessoal e com o apoio dos dirigentes, pois todos os chefes e supervisores devem praticar, efetivamente, na execução do programa.
- A qualidade e preparo dos instrutores - O êxito na execução dependerá do interesse, do gabarito e do treinamento dos instrutores. Quanto maior for o grau de requisitos do instrutor, tanto melhor desempenhará sua função.
- A qualidade dos aprendizes - Os melhores resultados são obtidos com uma seleção adequada dos treinandos, em função da forma e conteúdo do programa e dos objetivos, para se chegar às pessoas mais adequadas.

Na fase de execução da área de treinamento e desenvolvimento, o único objetivo que se tem é modificar o comportamento dos colaboradores para a melhor execução das tarefas e atividades a serem realizadas por eles. Criar um comportamento positivo em relação aos objetivos organizacionais e aos próprios colaboradores.

Pode-se ainda concluir que os planos de treinamento buscam atender às necessidades da instituição, levantando e aplicando o conteúdo a ser transmitido no processo de treinamento. As duas maiores preocupações que se deve ter com a execução desses módulos são as que se referem à qualidade da aplicação desses módulos e a eficiência dos resultados.

Avaliação dos resultados do treinamento

Após toda essa seqüência de atividades, deve ser feita uma avaliação dos resultados para tirar as conclusões, verificar se as técnicas utilizadas realmente foram bem escolhidas, apropriadas às características das pessoas treinadas.

Conforme Carvalho (1999) sobre avaliação de treinamento, diz o autor:

Conjunto de metodologias e procedimentos que permitem a identificação dos resultados alcançados com os programas de treinamento, comparando-se com os objetivos propostos, visando, sobretudo, realimentar com informações a elaboração de novos programas ou modificações dos existentes. A avaliação do treinamento pode ser caracterizada como sendo qualquer tentativa no sentido de obter informações (realimentar) sobre os efeitos de um programa de treinamento, determinando seu valor à luz dessas informações. (CARVALHO, 1999, p. 45)

A avaliação de resultado de treinamento segue um conjunto de métodos e etapas que devem ser seguidas para que seja perfeita. Esses métodos e técnicas fazem uma comparação dos resultados do treinamento com os objetivos propostos pela organização, com o objetivo de eliminar erros ocorridos nos modelos aplicados, ou até mesmo reformulá-los, para uma aplicação mais ágil, segura e econômica.

Logo, a avaliação do treinamento é a busca de informações sobre o programa de treinamento que a empresa está aplicando a todos os seus funcionários, verificando sua real eficácia para atingir os objetivos de capacitar os empregados da melhor forma possível, objetivando que desenvolvam com mais produtividade e segurança, suas tarefas.

Certamente todo treinamento tem custos, pois envolvem profissionais na área, material e tempo. Por isso, é muito importante fazer uma avaliação dos custos de treinamento para identificar se esse está dando resultados positivos para a organização, ou se está exigindo um custo exagerado para uma produtividade e aprendizagem inferior à esperada. É o que o autor Carvalho chama de “análise do custo X benefício do treinamento”. A pergunta que o administrador deve fazer: será que o treinamento que estou fazendo está dando resultados? Sua importância é reconhecida no que se refere à possível identificação de excessos na aplicação da técnica, necessitando muito gasto de matéria-prima? outro fator?. Uma vez identificados esses excessos, o gestor tem condições de redimensionar essas técnicas, diminuindo custos e ganhando qualidade no treinamento aplicado a seus empregados.

Conclusão

Do estudo, pode-se tirar varias conclusões, sendo a que merece maior destaque, é o fato de que o sucesso de um plano de treinamento depende das condições físicas, emocionais, psíquicas, intelectuais das pessoas que se submeterão ao treinamento, além da capacidade de transmissão das mensagens do executor do trabalho, ou seja, o treinador deve estar altamente qualificado.

Ressalte-se, também, que somente encontrar e preparar as pessoas capacitadas para treinar e realizar a tarefa em questão, não basta. Deve haver um controle rígido em todas as etapas do processo, desde a escolha das pessoas que serão treinadas à escolha das pessoas que irão fazer o treinamento, bem como o levantamento das necessidades, elaboração do planejamento, correta execução do que foi planejado, e uma posterior avaliação dos resultados, para verificar sua eficácia.

O administrador responsável pelo treinamento dentro de uma organização deve ter amplo conhecimento na área de recursos humanos, além de prover-se de uma série de características pessoais, pois trabalhará quase exclusivamente com pessoas. Deve ser responsável, enérgico quando necessário, saber elogiar seus liderados, sempre que tiver oportunidade. Deve ter uma boa equipe o auxiliando.

Conclui-se, assinalando que o processo de treinamento exige muita técnica e bom senso de seus responsáveis. Sabe-se que não é fácil executá-lo, pois envolve pessoas com problemas distintos, dificuldades específicas e, às vezes, falta de motivação para aprender. Dir-se-ia - uma difícil, mas interessante arte de treinar.

Referências

CARVALHO, A V. de; NASCIMENTO, L. P. do. **Administrador de Recursos Humanos**. São Paulo: Pioneira, 1999.

CHIAVENATO, I. **Fundamentos Básicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Recursos Humanos**. 4, ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FREITAS, W. T. **Treinamento**: uma difícil tarefa. Porto Alegre: Alvorecer, 1998.

MARRAS, J. P. **Administração de RH**: do operacional ao estagiário. 3. ed. São Paulo: Futura, 2000.

MILKOVICH, G. T.; BOURDREAU, J. W. **Administração de RH**. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, R. M. **O Futuro da Administração de RH no Brasil**. São Paulo: Édicta, 1999.

TOLEDO, F. De. **Administração de Pessoal**. São Paulo: Atlas, 1989.

CONTABILIDADE E A INFORMÁTICA *

Resumo

O objetivo deste artigo é demonstrar o impacto da informática na contabilidade, possibilitando o acréscimo de sua eficiência, a rapidez dos serviços, indispensáveis a uma economia globalizada, a identificação imediata de distorções que evitam problemas e podem levar a empresa à falência. Para maior correlação entre os métodos de trabalho anteriores à informatização e os atuais, apresenta-se breve histórico de como agiam os conglomerados econômicos, a vulnerabilidade dos processos contábeis até então utilizados e confrontá-los com os atuais, que se vêem implantando após a década de 70. A criação de bancos de informações sobre o desenvolvimento das empresas, os quais fornecem serviços destacados, interligam conhecimentos, reduzem custos e possibilitam o alcance dos objetivos empresariais, racionalizam os serviços contábeis, além do alto dinamismo imposto à informação. Desse modo demonstra-se também a importância dos métodos informatizados para atender às exigências

* Texto não publicado, produzido para utilização em sala de aula, no exercício da docência.

legais, à recuperação de informações através dos arquivos eletrônicos, o que torna as empresas mais protegidas, facilita as auditorias, confirmando a contribuição da empresa para o desenvolvimento sócio-econômico e valoriza a atuação do profissional da área contábil.

Palavras-chave: Contabilidade. Informática. Globalização. Perfil do Contador.

Abstract

The objective of this article is to demonstrate the impact of the computer science in the accounting, making possible the increment of his/her efficiency, the speed of the services, indispensable to an economy globalizada, the immediate identification of distortions that avoid problems and they can take the company to the bankruptcy. For larger correlation among the work methods previous to the informatização and the current ones, he/she comes historical abbreviation of as they acted the economical conglomerates, the vulnerability of the accounting processes until then used and to confront them with the current ones, that one see implanting after the decade of 70. The creation of banks of information on the development of the companies, which supply outstanding services, interconnect knowledge, they reduce costs and they make possible the reach of the business objectives, they rationalize the accounting services, besides the high dynamism imposed to the information. He/she gave way is also, demonstrated the importance, of the methods computerized to assist to

the legal demands, to the recovery of information through the electronic files, what turns the companies more protected, it facilitates the audits, confirming the contribution of the company for the socioeconomic development and it values the professional's of the accounting area performance.

Key Words: *Accounting. Computer science. Globalization. Profile of the Accountant.*

A Integração da Contabilidade com a Informática

As transformações no comportamento, decorrentes de mudanças estruturais pelas quais passa a sociedade mundial, são fatores determinantes de modernidade e de desenvolvimento tecnológico. Numa sociedade cada vez mais exigente, tais mudanças têm provocado forte competitividade nas áreas de produção. Surgiu, então, a informática como uma das alternativas para assegurar a permanência de empresas num contexto de competitividade, ou poderíamos afirmar, de "sobrevivência".

Com a atual disponibilidade das telecomunicações e com o desenvolvimento de *hardware* e *software*, vê-se um acelerado avanço tecnológico. Há automação de vários segmentos da economia, as quais permitem a obtenção de serviços e produtos dentro dos princípios básicos de segurança, agilidade, qualidade e competitividade.

Esses fatores sem dúvida determinarão o rumo de muitos empreendimentos no atual milênio. Neste particular, a informática tem

propiciado inovações, permitindo melhorar a qualidade sem dissociá-la de sua competitividade: a informatização tem sido usada como arma para enfrentar os concorrentes.

A guerra pela conquista de mercados tem levado muitas empresas a investir em informática, com a conseqüente automação de várias áreas, tais como: produção, operação financeira, administrativa e contábil etc.

Na verdade, o mundo hoje nos oferece amostras de automação plena das atividades empresariais, cujas informações convergem para a Contabilidade.

Informática no Campo Contábil

Com todo o avanço tecnológico verificado, a área contábil igualmente vem seguindo o ritmo da informática e, embora de forma ainda um tanto lenta, está trilhando os caminhos do desenvolvimento, visando atingir os padrões de agilidade e qualidade exigidos pela sociedade.

No Brasil, a informatização da contabilidade, embora tenha sido iniciada nos anos 70, teve seu desenvolvimento mais acentuado na década de 80, entre os grandes conglomerados econômicos, resultando na automação das atividades contábeis.

É perceptível a permanente necessidade de automação da Contabilidade, que tem estado vulnerável às constantes alterações do contexto econômico, de um lado atingida pelas mudanças da economia e, de outro, pelo volume e complexidade das transações que envolvem as operações das empresas em geral.

O grau de automação na área contábil já atinge um bom número de rotinas de formas agilizadas. Dentre estas, as mais frequentes, são:

- Lançamentos contábeis
- Levantamento de balancetes
- Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado
- Escrituração dos livros Diário e Razão, e dos livros fiscais
- Escrituração do Razão auxiliar
- Controle de Estoque
- Controle Patrimonial
- Controle de Contas a Receber e Contas a Pagar
- Administração de Pessoal, processamento da folha de pagamento
- Automação de Ponto
- Contabilidade Gerencial
- Orçamentos e outros

Para atingir esse estágio de automação da Contabilidade, foi preciso romper as barreiras de implementação provenientes da mudança de tecnologia e até mesmo do comportamento do Contador, entre os quais até hoje encontramos defensores da maneira arcaica da Contabilidade. Segundo eles "com a informática a Contabilidade perde sua arte de escriturar". (PADOVEZE, 1994, p. 41). Porém ela veio trazer grandes benefícios: de um lado, com a centralização das informações que antes eram controladas por várias áreas; de outro, pelo nível gerencial das informações que auxiliam o processo decisório.

Contabilidade e Automação

É inegável que a contabilidade vem abrindo novos caminhos que culminam na conquista da valorização profissional do contador, tendendo ser uma das grandes profissões deste milênio.

Espera-se que a informática passe a dominar maciçamente o meio profissional contábil, permitindo, com isso, vislumbrar para o terceiro milênio, a contabilidade como a profissão dos anos 2000.

Na contabilidade financeira, a evolução do entendimento relativo aos princípios contábeis geralmente aceitos, e a adequação a normas e procedimentos, tem elevado o nível das informações contábeis, já permitindo análises mais reais para o processo de tomada de decisão.

É possível assegurar que, no grandioso banco de informações que o sistema contábil pode concentrar, a administração das empresas poderá dispor de dados atualizados, permanentes e, sobretudo, com a agilidade, segurança e qualidade dos serviços contábeis imprescindíveis.

A informatização da contabilidade propicia ao contador atuar em novas funções como gerenciador das informações, quer nos aspectos de planejamento e análise de desempenho, quanto nos de controle. Estará o contador liberado das rotinas burocráticas manuais, em que despense muito tempo, para gerar informações que possam subsidiar a alta administração no processo decisório.

Muito se tem falado sobre a importância dessas informações que, em última análise, revelam o resultado do desempenho dos negócios. No entanto, a agilidade e o nível de seu detalhamento subordinam-se a dois fatores básicos: definições de sistemas e da estrutura do plano de contas das empresas.

Quanto ao aspecto da definição dos sistemas, a participação do contador é extremamente importante e indispensável. Por ser este um usuário em potencial, dividindo com os analistas a responsabilidade pelo sucesso dos investimentos em automação, estará contribuindo para a transferência automática dos dados, de forma racional e ágil.

No que concerne ao plano de contas, este exerce papel preponderante na obtenção de informações a um grau considerável de detalhamento. Para tanto, sua estruturação deve contemplar códigos numéricos em níveis ou graus que atinjam várias áreas de demanda das informações contábeis, para que possa permitir a análise dos elementos que se pretende evidenciar.

O emprego da codificação numérica é fundamental e imprescindível. Através dessa, é possível identificar grupos ou classes de contas (elementos patrimoniais), o que propicia utilizar informações por centro de custos (centros de responsabilidade), custos por produto e/ou serviços, orçamento e planejamento, fluxo de caixa e análise econômico-financeira, de forma racional e eficiente, dirigidos automaticamente da contabilidade para os sistemas gerenciais.

Em síntese, o sistema contábil é o principal alimentador de vários sistemas gerenciais. Quando bem-estruturado (definição compatível com as necessidades do usuário), torna-se ferramenta poderosa para a otimização de dados, dos quais o próprio contador poderá utilizar-se a fim de gerar informações para a administração da empresa.

Indicadores de Gestão

A área da análise de indicadores de gestão vem atravessando uma fase marcada por significativas transformações em suas rotinas de cálculos.

Os exaustivos trabalhos manuais de cálculos dos indicadores econômico-financeiros, apurados através da análise de balanços, podem ser substituídos, por rotinas automatizadas, permitindo ao contador direcionar um tempo maior para o gerenciamento dos dados fornecidos pela contabilidade, quer no campo de análise e interpretação, quer na inserção de projeções sobre dados futuros.

A atuação do contador, mais voltada para a interpretação das informações, lhe permitirá fornecer à administração subsídios relativos a diagnósticos de desempenho dos aspectos econômicos e financeiros, inclusive podendo propor formulação de alternativas, visando à correção de desvios.

A análise de balanços, efetuada no âmbito interno das empresas pelo próprio pessoal da área contábil, pode-se valer de informações geradas pela integração do sistema contábil com o sistema de análise de balanços, a partir do nível de detalhamento do plano de contas, o que permitirá a obtenção automática dos dados referentes à análise.

Tanto os indicadores de liquidez, rentabilidade, endividamento e prazo médio de rotação, quanto à análise vertical e horizontal, além de outros, serão obtidos com considerável confiança e agilidade, permitindo ao contador uma atuação direcionada para os aspectos de análise e interpretação das informações por ele geradas, com o levantamento do diagnóstico da situação econômico-financeira da empresa.

A análise efetuada no âmbito externo da empresa, particularmente pelas instituições bancárias que, na sua maioria, têm uma estrutura montada para a realização desses serviços, também poderá ser efetuada de forma automatizada e com grande contribuição na formação de importantes bancos de informações das empresas.

Como é grande o número de balanços que trafegam pela área de créditos dos bancos, a automação da análise viabiliza a agilidade do serviço, na medida em que permitem individualizar perfis de gestão nos aspectos estruturais, rentabilidade, patrimonial, liquidez, risco, produtividade e outros. Com ela, é possível obter uma série de indicadores econômico-financeiros, além de se propiciar a análise da evolução de negócios e tendências, bem como projetar o fluxo financeiro das empresas em análise.

Outra vantagem que a automação desse serviço oferece é a formação de índices próprios de empresas, os chamados “índices setoriais e regionais”, usualmente utilizados na análise como referencial na interpretação dos dados (índice-padrão). Esses índices são mais úteis e válidos para efeito de análise, em razão de serem regionais, ao passo que os índices oficiais-padrão são obtidos pela média nacional.

Nesse particular, a área de crédito poderá contar com maior disponibilidade e melhor qualidade das informações, inclusive propiciando certa integração e interação entre áreas e segmentos da economia, nos vários setores, favorecendo, com isso, os usuários da informação, que poderão utilizar-se desses dados no processo decisório, quer fiscal, tributário ou governamental.

No campo da análise de balanços das instituições financeiras, o Banco Central utiliza, de forma automática, os dados de balanços dos bancos para elaborar o chamado INDICON (Sistema de Indicadores

Econômico-Financeiros, desenvolvido pelo BACEN e USP), gerando vários indicadores de desempenho desse segmento da economia, assim permitindo que cada instituição analise os seus indicadores econômico-financeiros comparativamente com os indicadores-padrão (índice médio do segmento e porte ao qual o banco pertence: Bancos múltiplos, Bancos comerciais, Bancos de desenvolvimento, outros). O INDICON permite decisões gerenciais internas, inclusive possibilitando a identificação de aspectos que possam merecer análises e investigações mais detalhadas de situações anormais das instituições.

No âmbito da análise de investimentos, também a automação já é fato. Esta propicia recursos para melhoria efetiva da análise de retorno, alternativas de amortização de dívidas, taxa mínima de atratividade e outras.

A utilização de *software* de altíssimo nível pode oferecer vantagens nos aspectos de segurança, agilidade e qualidade dos serviços.

Automação da Área de Custos

O campo da contabilidade de custos está em contínua evolução, particularmente no seu aspecto gerencial, como instrumento de modelo imprescindível e decisório de administração.

A determinação de custos já é um fato indispensável e objetivo - auxilia o processo de planejamento, tomando-se por base informações do passado que permitam projeções do futuro.

Neste particular, o custo pode ser apurado por centros de responsabilidade e/ou de resultados e custos por produto e/ou serviço, outros.

Fora a parte conceitual que o processo requer para a implementação adequada do empreendimento, o sucesso de um sistema de informações dessa grandeza - custos gerenciais - depende fundamentalmente da definição do projeto de sistema da empresa. A definição do sistema, na amplitude dos subsistemas (sistemas operacionais), permite sua interligação. A interface possibilita a execução dos sistemas de custos, com acesso automático a dados do sistema de contabilidade e de outros da área operacional.

A fonte principal para a obtenção dos dados para a sua apuração está na contabilidade, embora também se valha de informações das áreas de produção e operação. Como a contabilidade centraliza inúmeras informações, esta é a principal base alimentadora do sistema de custos.

Quanto mais estruturado e analítico for o seu plano de contas, tanto maior tende a ser o grau de detalhamento possível das informações que a contabilidade de custos requer. O plano de contas, que exerce papel importante na utilização do sistema de custos integrado ao de contabilidade, pode ser geral (único), ou ainda distinto - Plano de Contas Contábil e Plano de Custos.

No caso do plano de contas único, utilizado para os dois sistemas (custos e contabilidade), é necessário que a codificação seja estruturada em níveis detalhados, com graus de códigos numéricos que possibilitem a identificação dos centros de custos das respectivas unidades que os detém.

Conforme Sérgio Ludícius (1994), os custos por centro de responsabilidade são obtidos automaticamente dos dados da contabilidade e tratados no sistema de custos em função das definições conceituais de custos gerenciais, visando à análise dos elementos de desempenho de atividade.

No entanto, quando se tratar de plano de contas que não foi elaborado analiticamente em níveis de centros de custos, a alternativa é a adoção de plano de contas específico para o sistema de custos, por isso denominado plano de custos. Nesse caso, há necessidade de uma correlação de seus elementos com os da contabilidade, devendo ser detalhado a ponto de permitir estudos e análises de seus elementos, sem prejuízo do conteúdo da informação.

Necessário se torna enquadrar o plano de custos de acordo com o plano de contas, observando a homogeneidade de critérios definidos para cada item e/ou sub-item daquele.

Nota-se que o propósito da automação das áreas de atuação da contabilidade tende, de um lado, a reduzir os custos, e, de outro, a alcançar o objetivo da contabilidade de gerar informações para o processo decisão. O sucesso da automação na área de custos está na definição dos aspectos conceitual e operacional do sistema, associada à percepção de sua interface com os vários sistemas operacionais, base de informação para a obtenção de custos.

Automação da Auditoria

Com a grande proliferação do uso da informática no ambiente de trabalho, quer na área contábil, operacional e de produção, a auditoria, como parte atuante de uma organização, deve levar em conta e seguir os preceitos de qualidades dos seus serviços.

A auditoria também tem procurado trilhar os caminhos da automação, pela própria necessidade de adaptar-se ao contexto em que se inserem as empresas.

A classe de auditores não pode ficar à margem diante da evolução da informática e deixar que os negócios das empresas se estruturam dentro de uma nova tecnologia sem a sua participação ativa. De um lado, no acompanhamento do desenvolvimento e implementação do processo de automação das atividades; de outro, no desenvolvimento de seu próprio instrumento de trabalho, que deve ser compatível com o grau de automação das empresas.

Uma atuação mais estreita junto às áreas de sistemas das empresas tem permitido aos auditores o desenvolvimento de procedimentos mais eficientes de exames de auditoria, tanto no que diz respeito ao uso do recurso de informática, como, por exemplo, a avaliação de integridade e segurança física de arquivos e programas, sistemas de *backup* de programas e arquivos, segurança lógica de *software*, interface entre os sistemas, quando no acesso automático a dados. A automação de procedimentos de auditoria que culmina no acesso automático a dados, tem propiciado exames de auditoria, em áreas consideradas de risco, de forma mais ágil e racional, com vantagens na atuação da prevenção de erros e fraudes.

Com o uso da informática no auxílio do trabalho de auditoria, tanto no âmbito interno quanto no externo, os testes de auditoria podem ser realizados com evidência, segurança, eficiência e avaliação mais objetiva.

O papel da informática na área de auditoria é muito abrangente e, em muitos casos, substitui os trabalhos manuais de levantamento de dados e de testes substantivos.

Para agilizar muitas rotinas de exame de auditoria, o auditor pode utilizar-se de informações do banco de dados de empresas, obtidos automaticamente através da interligação de seus sistemas de auditoria com os das empresas auditadas.

Muitos testes de auditoria que demandam burocráticos trabalhos manuais já podem ser realizados por meio de sistemas que contenham rotinas automatizadas de auditoria. Os auditores já podem dispor de vários sistemas, como : programas de geração de números aleatórios, programas de seleção de amostragem, programas de auditoria segundo a atividade econômica e risco, programa gerador de plano de auditoria, programa gerador de relatório de auditoria e outros mais.

Automação do Fluxo de Caixa

O fluxo de caixa, um instrumento que permite um planejamento e controle dos recursos financeiros, tem sido elaborado, na maioria das vezes, pela área financeira, que se utiliza de dados existentes na contabilidade.

A automação da contabilidade direciona a centralização das informações para a área contábil, permitindo, com isso, que o contador

também gerencie as informações no seu aspecto de planejamento financeiro, oferecendo, como instrumento gerencial dos recursos, o fluxo de caixa diário, semanal e mensal. O contador, ao se utilizar das informações de que a contabilidade já dispõe, pode com facilidade e segurança, elaborar o fluxo de caixa da empresa, colocando à disposição da administração mais um instrumento de decisão.

O sistema de fluxo de caixa interligado ao de contabilidade permite simulações de condições, cálculo de disponibilidades para o período e facilidade de realização de operações financeiras com menor margem de erros.

O fundamental para obtenção da grande maioria das informações-base do fluxo de caixa, reside na definição do sistema contábil que, para o caso, requer a inclusão de campos específicos para a data de vencimento de operações. Com essa informação adicional, tem-se automaticamente dados de projeção de pagamentos e recebimentos diários que, acrescidos às disponibilidades, formam o fluxo de caixa com maior margem de acerto e satisfação, em tempo muito menor.

Automatização Integrada de Escritórios

O mercado já oferece sistemas desenvolvidos com o objetivo de automatizar as atividades de escrituração, contabilização e gerenciamento das informações de pequenas e médias empresas.

Os sistemas integrados de automação de escritórios podem compor-se de vários módulos básicos, como: cadastro de clientes, emissão de notas fiscais, estoques de produtos, contas a pagar, contas

a receber, fluxo de caixa, controle de comissões, ICMS, IPI, listas de preços e contabilidade.

São os sistemas integrados de automação de escritórios de pequenas e médias empresas que possibilitam processar as atividades com rapidez e segurança, a custo compatível com o porte da empresa. Assim, a automação está chegando a todos os níveis e portes de empresas, permitindo a racionalização dos serviços contábeis.

A integração é o ponto essencial do sistema, pelas vantagens que oferece. Os módulos se interligam, propiciando simplicidade e agilidade nas operações, bem como o dinamismo da informação.

Além disso, o padrão de qualidade dos serviços torna-se evidente, e esses podem ser desenvolvidos com facilidade na própria empresa a partir da aquisição de softwares, ou até mesmo com a utilização dos serviços prestados por firmas especializadas, através da interligação destas com a área contábil.

O Papel dos Bancos

Na guerra da concorrência pela conquista de mercados, as instituições financeiras têm despontado com acelerada automação visando garantir um padrão de qualidade de seus serviços.

É surpreendente o nível de desenvolvimento da automação bancária, desde as transmissões de dados via satélite, entre o banco e seus clientes, que viabiliza e agiliza informações de recolhimento de tributos, folhas de pagamento do funcionalismo, pagamento de fornecedores e outras atividades.

Na verdade, esse alto grau de desenvolvimento tem como fator de destaque o fato de tratar-se de atividade voltada para a prestação de serviços. É sem dúvida um segmento da economia que requer maior agilidade e segurança em suas rotinas, para atender às exigências decorrentes de transformação do comportamento da sociedade em geral.

A automação veio propiciar a extensão dos serviços bancários, permitindo que os bancos coloquem à disposição de seus clientes vários recursos, muito dos quais ligados à área contábil, que facilitam o desempenho do contador na execução das tarefas.

Atualmente vários bancos oferecem aos clientes o acesso a seus computadores via telefone, fax, ou micro, permitindo-lhes receber informações referentes às suas operações junto ao banco, inclusive possibilitando-lhes a movimentação direta de seus recursos, na instituição. Cabe ao contador utilizar esses serviços, na busca da utilização da área contábil das empresas.

As transformações no comportamento, decorrentes de mudanças estruturais pelas quais passa a sociedade mundial, são fatores determinantes de modernidade e de desenvolvimento tecnológico. Numa sociedade cada vez mais exigente, que tem provocado forte competitividade nas áreas de produção, surge a informática como uma das alternativas para assegurar a permanência de empresas num contexto de competitividade, e até mesmo, a sobrevivência.

Com a atual disponibilidade das telecomunicações e com o desenvolvimento de hardware e software, vê-se um acelerado avanço tecnológico, com automação de vários segmentos da economia, os quais permitem a obtenção de serviços e produtos dentro dos princípios básicos de segurança, agilidade, qualidade e competitividade.

Esses fatores sem dúvida determinarão o rumo de muitos empreendimentos no atual milênio. Neste particular, a informática tem propiciado inovações, permitindo melhorar a qualidade sem dissociá-la de sua competitividade. A informatização tem sido usada como arma para enfrentar os concorrentes.

A guerra pela conquista de mercados tem levado muitas empresas a investir em informática, com automação de várias áreas, tais como: produção, operação financeira, administrativa e contábil.

Na verdade, o mundo nos oferece amostras de automação plena das atividades empresariais, cujas informações convergem para a Contabilidade.

Conclusão

A Contabilidade evoluiu muito com a Informática porque através desta pode produzir seus livros diários e razão, balancetes, balanços, listagens, cadastros e outros a qualquer momento do dia, enquanto que antigamente era tudo muito demorado por ser feito a mão.

Utilizando-se da Informática, o contador tem mais tempo para poder observar, verificar e tomar suas decisões, passando a ser um contador e não um guarda-livros, como era chamado. Utiliza dados e programas de todos os locais do mundo, faz pesquisas, confronta trabalhos, etc.

Através da Informática, a Contabilidade transformou radicalmente a forma de atuação dos profissionais. Para os contabilistas era muito difícil quando havia inflação, mudanças de moedas, pois sacrificavam muito seus trabalhos. Entretanto, com a informática, podem respirar mais aliviados. A informática é uma ferramenta que ajuda muito no dia-

a-dia da Contabilidade. Nesta a importância da informação é cada vez mais necessária em função das exigências legais e do interesse de todos em relação aos negócios.

Com a Informática na Contabilidade iniciou-se uma nova fase na vida dos contabilistas, ganhando-se mais tempo para as tomadas de decisões.

A Informática deu um impacto na Contabilidade abrindo-se mais para o futuro e deixando de ser considerado como uma profissão estressante, penosa e cansativa. No Brasil essa revolução chegou um pouco atrasada, mas nos últimos anos revelou em verdadeiro avanço, apesar de certa resistência no uso da mesma. Antigamente algumas empresas recorriam aos serviços executados por outras empresas de processamento de dados, mas aconteciam erros devido á falta imediata das informações. Atualmente, todas as empresas já se utilizam dessas máquinas e sistemas e conhecem o benefício que elas lhe trazem.

O medo da máquina cedeu lugar para descobertas e curiosidades. A Contabilidade ganhou aplicativos importantes, com resultados surpreendentes para as empresas que apostaram na máquina. Surgiram evoluções e os contabilistas puderam entender a vantagem com o tempo ganho, a qualidade dos serviços, as facilidades de execução das tarefas, a recuperação das informações, a organização dos arquivos etc.. A competitividade começou a aparecer e quem não estiver informatizado, estará atrás no tempo.

A integração dos sistemas permite que uma transação seja registrada simultaneamente, em várias áreas, alimentando relatórios e tornando as informações disponíveis, pois os documentos de todas as áreas terminam na Contabilidade. Antigamente, o maior drama desse

profissional era representado pelas perdas de papéis, por ser muito difícil controlar tantos documentos.

A utilização do arquivo eletrônico também possibilitou a redução do espaço a ser utilizado para a guarda dos documentos. Com essa mudança no fluxo de papéis e informações, as empresas se tornaram mais dinâmicas e mais protegidas. As auditorias terão maior facilidade em desenvolver seu trabalho, resultando num tempo mais disponível para outras atribuições.

As grandes empresas passaram a ter um perfil diferente, baseado na sua capacidade gerencial e não na execução de tarefas. Um aplicativo bem desenvolvido, possibilita um gerenciamento completo das informações disponíveis, facilitando a elaboração de relatórios, quadros, gráficos e permitindo um melhor acompanhamento das atividades desenvolvidas, nas áreas da Contabilidade Pública, Bancária, Comercial, Industrial ou de Custos. É preciso que esse aplicativo atenda a todas as elaborações de relatórios gerenciais e assim possibilite uma visão mais abrangente, que indique tendências de resultados.

A comunicação integrada através da Informática permite que as informações estejam disponíveis a qualquer tempo e em qualquer lugar, para atender às solicitações dos órgãos de fiscalização.

Referências

FRANÇA, Paulo Bianchi e BEZERRA, Milton de Albuquerque. **Microcomputadores - Arquitetura, Projeto e Programação**. Rio de Janeiro: LTC, 1983.

LANCHARRO, Eduardo Alcalde; LOPEZ, Miguel Garcia e FERNANDEZ, Salvador Peñuelas. **Informática Básica**. São Paulo: Makron Books, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial, "Um enfoque em sistema de informação contábil"**. São Paulo: Atlas, 1994.

LEGRAN, M. **Contabilidade ao Alcance de Todos**. São Paulo: Rideel, 1979.

Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul: Rio Grande do Sul: CRC-RS, v. 23, n. 77, p.3-8, abr/jun. 1994.

OLIVEIRA, Edson. **Contabilidade informatizada: teoria e prática**, 2 ed. São Paulo, Atlas 2000.

VILAR, Alfredo Dias. **A Contabilidade e a Informática: uma grande parceria**. São Luís: Difundir, 1999.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL SOB O ASPECTO DA DESPESA COM PESSOAL*

À lei complementar 101, publicada no DOU em 05 de maio de 2000 - Lei de responsabilidade na Gestão Fiscal, pode-se chamar de **autêntico estatuto de postura ética do administrador público brasileiro**, seja para aquele que exerce tipicamente a função pública ou para o que a exerce tipicamente, na medida em que tem incidência sobre todos os poderes das pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

O instituto legal em foco foi concebido, objetivando dar um novo rumo à administração das coisas e dos bens públicos; seja por realinhar a trajetória da administração pública no âmbito da União, dos Estados-membros, dos Municípios e no da própria União, seja pela imposição de limite dos gastos à competência das receitas, mediante a adoção das técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo; permite, finalmente, a transparência das ações de governo em relação à população, ficando os administradores públicos obrigados a ser responsáveis no exercício de sua função, estando, inclusive, sujeitos às penalidades definidas em legislação própria, agora reforçadas pela Lei Complementar.

* Publicado na Revista ADM Pública: vista & revista. Departamento de Ciências Humanas - Campus I/Universidade do Estado da Bahia - UNEB - Programa Gestão de Organizações - PGO, Salvador, Ano I, n. 1, p.19-22, maio/ago. 2002.

A publicidade dos atos da gestão fiscal, que permitirá um adequado acompanhamento da execução orçamentária, favorecendo a fiscalização concomitante, e não mais apenas *a posteriori*, é uma das novidades, dentre tantas, trazidas pela lei.

Não fugindo à regra das leis gerais sobre finanças públicas, anteriormente editadas, a LRF tem a virtude de definir e redefinir conceitos. É, pois, uma lei conceitual. Dispõe sobre o conceito de empresa estatal, ente da federação, renúncia da receita e, especialmente, sobre receita líquida corrente, definição recorrente em todo o texto legal.

De acordo com o inciso IV, do artigo 2º, da LC 101/2000 In: CRUZ (2001, p. 20-21), receita corrente líquida é o

Somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências e outras receitas correntes, deduzidos: a) Na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea “a”, do inciso I e do inciso II, dos artigos 195 e 239, da Constituição; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; e, c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes de compensação financeira do parágrafo 9º, do artigo 201 da Constituição.

Nos termos do parágrafo terceiro do mesmo artigo, a receita corrente líquida será apurada somando-se as

receitas arrecadadas no mês de referência e nos onze anteriores.

Essa receita é o parâmetro que a lei fixou para as despesas com pessoal e para a dívida pública.

Por propagar normas gerais sobre finanças públicas e dado o seu caráter conceitual, a LRF, no seu artigo 18 e parágrafos, demarca o que é, positivamente, despesa total com pessoal, a qual consiste no resultado da soma dos dispêndios de cada uma das pessoas políticas de direito interno: ativos, inativos e pensionistas; os relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder; com quaisquer espécies remuneratórias, como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. CRUZ (2001, p. 71).

Devem ser contabilizados como “outras despesas com pessoal”, os valores dos contratos de mão-de-obra em substituição de servidores.

Segundo LOURENÇO (2002, p. 82) são muitas as interpretações acerca da expressão “em substituição de

servidores”. Diante disso, indaga o autor “Que contrato de terceirização de mão-de-obra deverá ser contabilizado como despesas de pessoal? Todos? Quando haverá “substituição de servidores”?”

Em torno das questões, sustenta uma corrente que se deverá contabilizar como despesas de pessoal os valores dos contratos de mão-de-obra relacionados com a **atividade fim** do ente da federação, excluindo-se aqueles contratos de atividade-meio, como **limpeza dos prédios, serviços de emissão de carnês etc.** Outra exegese (tese de duvidosa constitucionalidade) sustenta que, se a contratação ocorrida se deu em substituição de cargos previstos na organização administrativa, o valor desse contrato será contabilizado como despesas com pessoal; se **inexistir o cargo**, o valor do contrato de terceirização de mão-de-obra não se contaria nessa classificação.

A polêmica interpretativa está aberta, afigurando-se a primeira delas, no momento, a que se coaduna com o sistema normativo.

Ressalte-se que o critério para se atingir o valor total da despesa com pessoal é semelhante àquele utilizado para obtenção da RCL, e está previsto no parágrafo segundo, artigo dezoito, da LRF.

Desde a edição da Constituição Federal se observa a intenção do legislador constituinte para depois completá-la, de fixar limites de gastos com pessoal. A previsão inicial estava no artigo 38 dos ADCT, que foi seguido pela lei complementar n. 82/95 e depois pela LC n. 96, de 31 de maio de 1999. Entretanto, esta última lei impunha seus efeitos apenas sobre o executivo, diferentemente da LRF que o impôs para todos os Poderes.

Os limites de gastos com pessoal, tomado o conceito retratado acima, constitui-se num percentual do total das receitas correntes líquidas (RCL), dispostos no artigo 19 da lei complementar 101/2000. Observe-se:

União - limite máximo de gastos = **50%** (cinquenta por cento) da receita corrente líquida, assim distribuídos: 2,5% - Poder Legislativo e TCU; 6% - Poder Judiciário; 0,6 - Ministério Público da União; 3% - custeio das despesas do Distrito Federal e ex-territórios; 37,9% - Poder Executivo;

Estados - limite máximo de gastos = **60%** (sessenta por cento) da receita corrente líquida, assim distribuídos: 3% - Poder Legislativo e TCE; 6% - Poder Judiciário; 2% - Ministério Público; 49% - Poder Executivo;

Municípios - limite máximo de gastos = **60%** (sessenta por cento) da

receita corrente líquida, assim distribuídos: 6% - Poder Legislativo; 54% - Poder Executivo.

Há uma regra de transição, disciplinada pelo artigo 71 da LRF, que estabelece - ressalvando a revisão geral anual prevista no inciso X, do artigo 37 da CF - que até o final do terceiro exercício seguinte ao da edição da lei, (até o final de 2003, portanto), a despesa total com pessoal não poderá ultrapassar, segundo a RCL, 10% (dez por cento) da despesa verificada no exercício anterior, na hipótese de o limite de gastos com pessoal estar aquém do limite máximo previsto no artigo 20.

Outra regra de transição (prescrita no artigo 70 da LRF) permite que o excesso de despesa eventualmente verificado no exercício anterior ao da publicação da lei (1999), portanto) deve ser reduzido nos dois exercícios seguintes (que só se pode entender 2001 e 2002, dado que a lei entrou em vigor em maio de 2000, quando em vigência leis orçamentárias aprovadas em 1999, em atenção aos princípios da anualidade dos orçamentos e da segurança jurídica), na proporção de 50% (cinquenta por cento) de redução do excesso, para cada ano.

O artigo 22 da LRF, que deve ser interpretado de acordo com os artigos 54 e 55 da mesma lei - relatório da

gestão fiscal, estabelece que, se o administrador verificar que foi ultrapassado o limite de despesa com pessoal, constatado a cada quatro meses (para municípios com população inferior a 50 mil habitantes esse prazo poderá ser a cada seis meses - art. 63 da LRF), deverá adotar, nos próximos dois quadrimestres, medidas para a redução do excesso, diminuindo-se, no mínimo, um terço no primeiro quadrimestre, adotando-se as providências, dentre outras, previstas nos parágrafos 3º e 4º, do artigo 169 da CF.

Essas medidas consistem sucessiva e condicionalmente na redução em, pelo menos, vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; exoneração de servidores não estáveis, (aqueles admitidos sem concurso público após 5 de outubro de 1983); demissão de servidores estáveis com extinção de cargos, hipótese disciplinada pela lei 9801, de 14 de junho de 1999.

Saliente-se que ao se constatar ter a despesa com pessoal excedido 95% do limite, estarão limitadas a concessão de vantagem, aumento, reajuste ou readequação a qualquer título, criação de cargo, emprego ou função, provimento ou contratação de pessoal, contratação de horas extras, exceção feita à despesa

oriunda de decisão judicial, ou causada pela revisão geral e anual da remuneração e subsídio.

Se a redução não for atingida no prazo estabelecido pela LRF e enquanto o excesso perdurar, o ente sofrerá sanção institucional consistente em recebimento de recursos das transferências voluntárias; não obtenção de garantia, direta ou indireta, de outro ente e a não contratação de operações de crédito, exceto a destinada às despesas visando outras necessárias para redução de pessoal, como demissão incentivada, por exemplo.

Complemente-se, ainda, que, concernentemente ao limite de despesas com pessoal, não se pode olvidar a prescrição do artigo 21 da LRF, que reafirma o seu caráter conceitual, ao estabelecer que “é nulo de pleno direito” o aumento de despesa com pessoal que não atenda ao disposto nos artigos 16 e 17 da LRF, especialmente a estimativa de impacto orçamentário e financeiro e a declaração do ordenador de que o aumento de despesa tem adequação orçamentária e financeira. Sem o que, além e independentemente disso, será “nulo de pleno direito” o ato do administrador que resultar em aumento de despesa com pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato. (Parágrafo único do artigo 21).

Essas ponderações pontuais permitem concluir que, a despeito da crítica política que se fez à LRF, a qual teria sido cópia de lei similar da Nova Zelândia (que é um Estado unitário), não houve uma perfeita adaptação a um sistema federativo. Apesar da inovação de inúmeros dispositivos da lei, em decorrência mesmo dessa adaptação de um Estado Unitário para um Estado Federal, a LRF fere de morte o sistema de **freios e contrapesos** - independência e harmonia entre os Poderes - e o princípio federativo, formado pela autonomia dos Estados e dos Municípios, situação recentemente enfrentada pelo STF, que lançou mão dessa fundamentação para suspender os efeitos do parágrafo 3º do artigo 9º, da LRF. Apesar disso não se pode desprezar sua importância.

Com efeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Crimes Fiscais integram o que se pode denominar **estatuto da cidadania**, por se constituírem em instrumentos de defesa do povo, na medida em que permitem a transparência, não retórica, mas concreta, da gestão dos recursos, escassos recursos, acentue-se uma vez mais, produzidos pela sociedade.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS.
NBR 6023 - Referências Bibliográficas. Rio de Janeiro:
ABNT, ago. 2000.

_____. **NBR 10520** – Citações. Rio de Janeiro: ABNT, jul.
2001.

CRUZ, Flávio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal
Comentada**: lei complementar n. 101, de 04 de maio de
2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LOURENÇO, V. R. **Os reflexos da Lei de
Responsabilidade Fiscal na competência tributária**.
Campo Grande: UDCB, 2002.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Orçamento Público
e Lei de Responsabilidade Fiscal**: teoria e prática.
Brasília: Fortes & Fortes, 2001.

SOLEDADE, Asclepiades Antônio. **Aspectos práticos
sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**.