

Evidências de informações gerenciais nos relatórios de gestão fiscal da área pública

Diocesar Costa de Souza (UNICENTRO) - diocesar.souza@bol.com.br

Vicente Pacheco (UFPR) - vpacheco@ufpr.br

Resumo:

O presente trabalho tem como objetivo analisar se os relatórios de gestão fiscal (RGF), instituídos por lei e, utilizados pelos entes públicos, podem ser entendidos como sendo relatórios gerenciais. Ficou evidenciado que existe uma íntima relação entre as informações extraídas desses relatórios e a necessidade desses, para o perfeito gerenciamento dos entes públicos. Foi investigada a literatura sobre a organização da administração pública Municipal e também seus instrumentos legais de planejamento governamental. Entendendo que a administração pública, em todos os níveis de governo, necessita manter-se continuamente atenta devido à criação de leis que norteiam a aplicação de seus recursos, é que o presente trabalho foi desenvolvido. As conclusões se apóiam em dados quantitativos colhidos através de pesquisa, sendo constatado ainda que poucos autores se aventuram a tratar da contabilidade gerencial direcionada aos entes públicos, e que menos autores ainda, tratam dos relatórios de gestão fiscal como sendo relatórios gerenciais, nesse sentido ficou evidenciado também que a administração pública possui condições de utilizar a contabilidade gerencial como subsídio a suas ações e como ferramenta para a tomada de decisões. A partir desta análise, torna-se claro o papel da contabilidade como importante instrumento de suporte ao planejamento e, controle de gestão operacional na administração pública.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial. Contabilidade Pública. Eficiência da Administração Pública.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Evidências de informações gerenciais nos relatórios de gestão fiscal da área pública

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo analisar se os relatórios de gestão fiscal (RGF), instituídos por lei e, utilizados pelos entes públicos, podem ser entendidos como sendo relatórios gerenciais. Ficou evidenciado que existe uma íntima relação entre as informações extraídas desses relatórios e a necessidade desses, para o perfeito gerenciamento dos entes públicos. Foi investigada a literatura sobre a organização da administração pública Municipal e também seus instrumentos legais de planejamento governamental. Entendendo que a administração pública, em todos os níveis de governo, necessita manter-se continuamente atenta devido à criação de leis que norteiam a aplicação de seus recursos, é que o presente trabalho foi desenvolvido. As conclusões se apóiam em dados quantitativos colhidos através de pesquisa, sendo constatado ainda que poucos autores se aventuram a tratar da contabilidade gerencial direcionada aos entes públicos, e que menos autores ainda, tratam dos relatórios de gestão fiscal como sendo relatórios gerenciais, nesse sentido ficou evidenciado também que a administração pública possui condições de utilizar a contabilidade gerencial como subsídio a suas ações e como ferramenta para a tomada de decisões. A partir desta análise, torna-se claro o papel da contabilidade como importante instrumento de suporte ao planejamento e, controle de gestão operacional na administração pública.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Contabilidade Pública. Eficiência da Administração Pública.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

A Contabilidade Gerencial tem sido na atualidade amplamente difundida e tema para a elaboração de inúmeros livros e artigos. Diversos autores têm estudado suas particularidades nos mais diversos segmentos, principalmente nos meios empresariais, resultando em afirmações passíveis de aprimoramento e, dependendo do ponto de vista analisado, até de questionamentos.

Dos vários autores pesquisados e citados nesse trabalho, raros são aqueles que relacionam os entes públicos como agentes passíveis de uso da Contabilidade Gerencial e de suas informações, razão pela qual esse estudo possui caráter inédito nas afirmações e conclusões apuradas.

Quando o presente trabalho teve seu início, existia a dúvida no tocante ao nível de uso da contabilidade gerencial pelos entes públicos. Atualmente esse questionamento já pode ser respondido, pelo menos em partes, tomando-se por base a pesquisa realizada junto aos Municípios do Estado do Paraná. Pelo resultado apurado pode-se concluir que, um pequeno percentual de Municípios utilizam informações gerenciais para a tomada de decisões, porém há que se ressaltar que os respondentes não classificaram os relatórios de gestão fiscal como sendo relatórios gerenciais. Contrapondo aos respondentes, e pelo desenvolvimento do

trabalho, ficará evidenciado que os relatórios de gestão fiscal, fornecem informações gerenciais sendo seus objetivos mais abrangentes do que apenas cumprir com a legislação.

Nas últimas décadas, a produção de bens de consumo tem ocorrido em escala crescente. Essa produção tem conseguido gerar e fazer circular grandes somas de recursos financeiros. Uma parte desses recursos acaba sendo canalizado para as instituições públicas, quais sejam: Governo Federal, Estadual e Municipal, denominados de “entes públicos”, responsáveis pela prestação de diversos serviços à sociedade e isso como contraprestação pelos recursos recebidos. Uma preocupação da sociedade em relação aos gestores públicos é saber como eles irão gerenciar de forma eficiente, esses recursos.

A busca contínua pela redução de custos, bem como a melhoria da gestão, sem a redução da qualidade nos serviços prestados à coletividade, devem ser a tônica sempre presente. Nesse ínterim, há que se ressaltar a necessidade de informações tempestivas e pertinentes que venham a facilitar esse processo de gestão. Nesse aspecto, as instituições privadas contam com o auxílio da Contabilidade Gerencial, cujo objetivo é fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão, fazendo com que o processo de gestão seja mais eficiente, conforme entende Anthony (1979 apud RICARDINO, 2005).

Portanto, é extremamente relevante que os gestores públicos não só conheçam, mas também utilizem esse importante ferramental nesse intrincado processo de tomada de decisões. As práticas da Contabilidade Gerencial, aplicadas às empresas privadas nem sempre são aplicáveis, em sua maioria, aos entes públicos. As instituições dos poderes executivo, legislativo e judiciário, possuem uma realidade diversa da realidade privada, já que a gestão pública é regida basicamente por leis e, dentre elas destacam-se a Constituição Federal (CF), a Lei Federal nº 4320/64 e a Lei Complementar nº101/2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Dos dezessete relatórios emitidos pela Contabilidade Pública, informações valiosas são extraídas para a análise e mensuração das ações, porém não de forma suficiente para que o gestor público tenha uma visão acurada de todos os aspectos envolvidos nesse processo. Inúmeras outras informações importantes e, que os balanços e anexos da Contabilidade Pública não fornecem, são vitais para o processo de tomada de decisão nos entes públicos, isso em seus diversos níveis.

Nesse processo de gestão pública, existem decisões que são balizadas por determinações legais. Tais determinações acabam fomentando o fornecimento de informações específicas que a Contabilidade Pública não consegue subsidiar de maneira direta. Nesse caso, ela acaba perdendo suas características inerentes, passando a ser meramente um meio de emitir relatórios exigidos por normas legais e com pouca utilidade no processo de tomada de decisão.

Tomando como base o levantamento realizado em 117 prefeituras do Estado do Paraná, resultado da pesquisa, ficou evidenciado que todas elaboram os demonstrativos exigidos por lei, porém com uso restrito, se direcionado a área gerencial. Entretanto fica o questionamento em até que ponto essas informações, se utilizadas, subsidiam o processo de tomada de decisão dos gestores públicos ou, simplesmente, são mais uma gama de informações não utilizáveis e inúteis? Se subsidiam, mesmo que superficialmente no processo de gestão, então os relatórios devem ser considerados gerenciais? E se forem considerados relatórios gerenciais então devem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública?

Diante dessa problemática, a questão que norteia este estudo pode ser expressa na seguinte pergunta: **os relatórios de gestão fiscal, oriundos da LRF, podem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública?**

Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho consiste em averiguar se os relatórios de gestão fiscal, oriundos da LRF, devem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública.

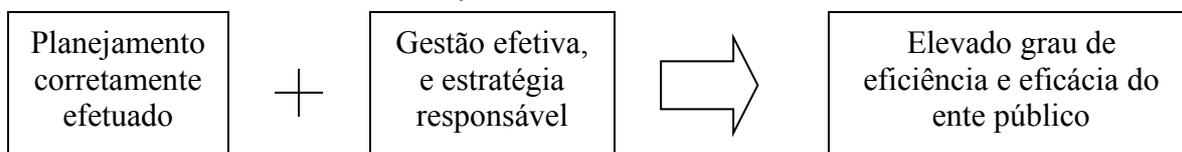
Para que isso seja possível são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- identificar as principais informações que poderão ser extraídas dos relatórios de gestão fiscal;
- evidenciar como tais informações podem ser utilizadas pela gestão pública no processo de tomada de decisão;
- caracterizar os relatórios de gestão fiscal como instrumentos de Contabilidade Gerencial, mais especificamente de Contabilidade Gerencial Pública.

Justifica-se o presente estudo pela necessidade que as instituições públicas têm de instrumentos que auxiliem seus gestores no processo de tomada de decisão e, principalmente, pela falta de literatura que aborde os aspectos gerenciais da Contabilidade Pública, principalmente no que se refere ao aspecto gerencial dos relatórios exigidos por lei, conforme destacado por Peixe (2002), quando afirma que:

[...]a modernização das entidades públicas carece de uma nova filosofia e forma para administrar recursos, normalmente, escassos para os quais a sociedade contribui, visando atender a uma maior transparência e contemplar a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A administração pública necessita de ferramentas que auxiliem seus gestores na condução das suas diversas ações governamentais para que os objetivos traçados sejam efetivamente alcançados, conforme se demonstra:



Fonte: Elaborado pelo autor

Figura 1 – Ações Governamentais

Segundo SLOMSKI (2005), a eficiência está relacionada ao custo de produção ou à forma pela qual os recursos são consumidos. A eficiência se evidencia quando a relação consumo-produto ficou dentro do esperado. Já a eficácia está relacionada ao alcance dos objetivos e das metas, sendo que a sua preocupação relaciona-se com os resultados esperados. Para esse autor, não basta ser eficiente consumindo menos recursos para a produção de bens ou serviços para a coletividade, é preciso que tais serviços atendam à real demanda, aquilo que é esperado pela sociedade sob todos os aspectos, sejam eles ligados à tempestividade, à oportunidade ou à qualidade.

Para a realização do presente trabalho, buscou-se informações bibliográficas que tratam sobre a Contabilidade Gerencial e sobre a Contabilidade Pública. Também foi desenvolvida uma pesquisa em diversos municípios paranaenses, a fim de obter informações sobre a utilização, ou não, da contabilidade gerencial, quais profissionais a utilizam e demais informações sobre o tema, limitando-se ao Poder Executivo Municipal (prefeituras).

2 Contabilidade Gerencial

Em termos de conceituação do que é a Contabilidade Gerencial, são apreciadas algumas definições de diversos autores que a estudam e procuram o correto entendimento,

tanto acadêmico como de utilização pelas organizações. Cumpre ressaltar que não existe uma unanimidade conceitual, porém, cada um subsidia suas afirmações com argumentos plausíveis.

Anthony (1979), considerado um dos pioneiros na arte de lecionar Contabilidade Gerencial, afirma de forma resumida, que esta “preocupa-se com a informação contábil útil à decisão”.

Percebe-se claramente que o autor entende que sua utilidade reside exatamente no auxílio proporcionado pela Contabilidade Gerencial como subsidiária do processo decisório.

Na visão de Francia *et. al.* (1992);

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de recursos.

Do exposto, percebe-se uma definição extensa, mas que, em seu bojo, contempla características contábeis e administrativas, além de aspectos relacionados ao atendimento do usuário da informação gerada pelo Sistema de Informação Gerencial.

A partir dos conceitos citados e, conseqüentemente, de muitos outros que poderiam servir de base, o objetivo da Contabilidade Gerencial parece perfeitamente claro: gerar informações relevantes e úteis, para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações cotidianas em suas atividades de gestores e nas projeções de operações futuras, visando cumprir seus objetivos (geração de lucro, superávit entre outros).

A Contabilidade Gerencial preocupa-se também com a efetiva utilidade da informação, ou seja, com sua capacidade de gerar valor para garantir o sucesso das organizações. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004), os administradores usam essas informações para escolher, comunicar e implementar estratégias. Utilizam-nas, também, para coordenar o projeto do produto, a produção e as decisões de comercialização.

Schimidt (2000) afirma que: “O estudo e a prática da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos para [...] fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais”.

Para Jiambalvo (2002) “A meta da contabilidade gerencial é fornecer as informações de que eles [gerentes] precisam para o planejamento, o controle e a tomada de decisão”.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002) afirmam que “O componente da contabilidade gerencial de um sistema de informação contábil tem como principal objetivo fornecer informações relevantes para os gerentes de uma companhia, que são partes internas (ou usuários)”.

Cabe ressaltar que os autores focaram a Contabilidade Gerencial para as empresas, restringindo sua abrangência. Observa-se ainda poucas divergências quanto aos objetivos atrelados a Contabilidade Gerencial.

Para Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial detalha de forma analítica, apresenta e classifica de forma a diferenciar as técnicas e procedimentos adotados pela Contabilidade Financeira, pela Contabilidade de Custos e pela Análise Financeira e de Balanços.

Esse autor inclui na área de abrangência da Contabilidade Gerencial os seguintes pontos: lucro empresarial, avaliação de desempenho, custos para avaliação, controle e tomada de decisões, informações contábeis para decisões especiais, avaliação do patrimônio e técnicas de custeio.

Diante das citações e considerações anteriores, percebe-se que não existe uma visão única quanto à abrangência da contabilidade gerencial e que, portanto, não é possível traçar uma linha segura que a delimite.

Pode-se entretanto, identificar tópicos recorrentes nos autores, distribuídos em disciplinas tão diversas como a Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira, Análise das Demonstrações Contábeis, Administração, Economia, Estatística e ainda a Matemática.

Fica claramente evidenciado que poucos autores têm se atentado para a área gerencial dos entes públicos. Um setor que movimenta somas vultosas de recursos financeiros, atrelando a si percentuais de variação, tanto de renda per capita como do PIB, sem sombra de dúvidas, poderia ter uma maior parcela de estudo.

3 Resultados obtidos com a pesquisa

Por entender que a contabilidade gerencial também é aplicável e extremamente útil à administração pública, foi desenvolvida uma pesquisa que procurou estabelecer esse nível de comprometimento e utilização pelos profissionais da área. Também a pesquisa procurou evidenciar se os profissionais da área contábil pública possuíam conhecimento sobre a abrangência e campo de atuação da contabilidade gerencial voltada à gestão dos recursos públicos.

Foram enviados questionários a 203 Prefeituras do Estado do Paraná, escolhidas de forma que fosse logisticamente possível enviar os questionários e se fosse necessário, em alguns casos, até visitá-las para a coleta do material enviado, ou até mesmo efetuar uma entrevista pessoal. O questionário procurou evidenciar situações que ocorriam nos municípios Paranaenses, estando na presente amostra excluídos as possíveis variáveis ocorridas durante o segundo semestre do exercício financeiro de 2007. A amostra é significativa, tendo em vista que abrange aproximadamente 51% do universo de Municípios localizados no Estado do Paraná.

Para efetivação do trabalho foi utilizado o envio de um questionário por e-mail e também a solicitação de sua devolução via eletrônica ou por telefone. Em 15 casos, tornou-se necessária a visita direta aos Municípios para que as informações fossem prestadas, utilizando-se para isso de entrevista com base no mesmo questionário enviado previamente. Em 86 casos, nem mesmo as cobranças via e-mail e telefone foram suficientes para conseguir as respostas.

Ao final do período de coleta de dados, 117 questionários haviam sido respondidos e devolvidos, número ainda significativo, já que corresponde a 29,32% do universo de Municípios do Paraná. O percentual de respostas em relação aos questionários enviados foi de 57,63%, número muito significativo para os padrões de respostas em pesquisas feitas através de questionários na área de contabilidade.

Os profissionais que responderam ao questionário em nome dos Municípios foram, em grande maioria, os Contadores Municipais ou os responsáveis pelo Departamento Financeiro. Para compilar os dados, foram utilizados procedimentos estatísticos simples. Para uma melhor compreensão e visualização de dados, optou-se por suprimir casas decimais dos números apresentados sem que com isso fossem prejudicados os resultados da amostra.

As questões iniciais buscaram situar os municípios pesquisados, dentro do universo de municípios do Estado do Paraná, identificando-os em termos de idade e população. Dos Municípios pesquisados, 87% deles tinham menos de 30 anos de fundação, ou seja, 102 municípios, sendo que 90% dos municípios pesquisados possuíam uma população inferior a 50.000 habitantes.

Para tentar atingir o objetivo do presente estudo, as questões tentaram investigar se as administrações públicas municipais usam a contabilidade gerencial para a tomada de decisões e, se os profissionais que estão atuando na área têm conhecimento da abrangência e do potencial dessa ferramenta de gestão, procurou-se ainda averiguar a situação dos Municípios em relação à existência ou não de um departamento de gerenciamento ou de controle interno,

a existência de infra-estrutura para implantação desse departamento e de pessoal qualificado e, se ainda não existisse esses departamentos na Prefeitura, evidenciar o motivo principal para essa inexistência.

Pelo questionário enviado aos Municípios, verificou-se a composição do quadro funcional geral, sendo que 59% dos Municípios pesquisados possuem menos que 300 funcionários efetivos no seu quadro de servidores, 19% possuem entre 301 a 600 funcionários, 10% possuem entre 601 a 900 funcionários, 10% possuem entre 901 a 1200 funcionários e 2% possuem mais de 1.200 funcionários em seu quadro efetivo.

Outro questionamento efetuado era o de averiguar se os municípios pesquisados possuíam profissionais capacitados em seu quadro atual, para que, se fosse o caso, pudessem desempenhar as atividades de competência de um contador, ou então de um técnico de controle interno, que pelo campo de trabalho, teria conhecimento dessa área gerencial. Considerou-se que a formação ideal para os profissionais trabalharem nessas áreas seria a da Contabilidade, ou um profissional formado na área das Ciências Sociais Aplicadas.

Em todos os Municípios pesquisados, a existência de profissionais capacitados é essencial para a implantação ou a existência de um departamento voltado ao gerenciamento e controle. Todos os Municípios envolvidos na pesquisa demonstraram ter profissionais da área de ciências sociais aplicadas, além de profissionais de outras áreas, porém pela amostra percebe-se que ainda existe grande deficiência de funcionários capacitados no quadro organizacional das administrações municipais, razão pela qual crê-se, seja um empecilho para que alguns Municípios no Estado do Paraná projetem implantar um sistema gerencial ou de controle, pois, no quadro funcional, existe uma gama significativa, porém insuficiente para atender a mais um departamento com essa amplitude. A pesquisa atentou apenas para o número de funcionários concursados tendo em vista que outros tipos de contratações são temporárias e poderiam distorcer a amostra.

Ficou evidenciado pela pesquisa que a maioria dos municípios tem entre 1 e 5 profissionais formados nos seis grupos indicados para resposta. Esse fato é diretamente correlacionado com o tamanho dos Municípios, já que poucos têm mais de 1.200 funcionários e, também esses municípios têm acima de 10 funcionários dentro de uma mesma categoria profissional. Os municípios intermediários (médios) que possuem maior incidência de funcionários efetivos, possuem um nível baixo de profissionais graduados, se comparados aos municípios com o número menor de funcionários. Percebe-se que o crescimento do número de funcionários graduados não acompanha proporcionalmente o crescimento do número de funcionários totais.

Para a administração Pública, as Leis que a regem são de fundamental importância para atingir os objetivos propostos, colocar em prática seus projetos, desenvolver ações e investimentos, todos entendidos como essenciais à condução das ações públicas. Nesse contexto, a Constituição Federal determina, em seu Art. 165, que é necessária à confecção e aprovação de três leis que são vitais a administração pública municipal, que são: O Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Pela obrigatoriedade da elaboração dessas leis, fica claro que o planejamento na administração pública é o elo vital para se atingir aos objetivos inicialmente propostos. A institucionalização quanto à integração entre esses processos de planejamento e orçamento só reforça o caráter administrativo e gerencial entre eles.

Entende-se que, para a confecção dessas leis, seja necessário um conhecimento razoável do assunto e, portanto elas não devem, ser executadas por qualquer pessoa ou por qualquer secretaria. Tendo isso em destaque, buscou-se verificar quais profissionais ou quais secretarias nas Prefeituras Municipais estão elaborando o PPA, a LDO e da LOA.

Das respostas fornecidas pelos Municípios pesquisados, 50% dessas leis são elaboradas pela secretaria de finanças; 20% são realizadas pela secretaria de planejamento; 10% pela secretaria de administração e os 20% são realizados diretamente pelo departamento de contabilidade geral, pela pessoa do contador geral do município, sendo este último diretamente subordinado à secretaria de finanças.

Ainda, em 70% dos Municípios pesquisados, as leis anteriormente destacadas, sofrem análise direta do contador geral do Município, razão pela qual se destacam a abrangência e a importância crescente desse profissional dentro das administrações públicas.

Dos Municípios pesquisados, 80% possuem um acompanhamento mensal das suas realizações orçamentárias, sendo efetuados demonstrativos pormenorizados com o objetivo de informar individual e mensalmente os gastos efetuados pelas secretarias, projetando desembolsos até o final do exercício e estimando possíveis desvios que possam ocorrer na realização orçamentária. Os outros 20% administram seus Municípios sem o auxílio de relatórios, averiguando muito mais as disponibilidades financeiras do que o gerenciamento de despesas. Desse percentual, cabe salientar que os relatórios resumidos de execução orçamentária estão sendo publicados fora do prazo estabelecido por lei ou, na pior das hipóteses são republicados com as devidas correções.

Analisando as respostas dos contadores e técnicos em contabilidade constatou-se que 88% deles entendem que a contabilidade gerencial é importante para a gestão pública e seria uma boa ferramenta de auxílio a gestão municipal, porém suas respostas contrastam com as definições que foram dadas, pois apenas 9% das definições sobre a contabilidade gerencial faziam alusões também aos entes públicos, sendo que, para a grande maioria das respostas essa ciência é mais evidente e tem maior utilidade na área privada.

Para 81% desses profissionais a grande carga de tarefas impostas ao departamento de contabilidade faz com que não haja tempo suficiente para a elaboração de demonstrativos adicionais que poderiam subsidiar a administração. Também para 89% dos entrevistados, os demonstrativos exigidos pela lei já são suficientes para que o administrador público tenha respaldo para suas ações. O que chama a atenção é que das informações extraídas dos relatórios de gestão fiscal, praticamente 100% dos entrevistados utilizaram duas informações como vitais nesse processo de relatórios e gestão: a receita corrente líquida e a despesa com pessoal. Esses foram os itens que tiveram os maiores níveis de importância para todos os entrevistados, sendo que muitos assinalaram que ambas informações tinham grande valia para a administração do seu município. Em seguida, com um percentual também elevado figuraram os demonstrativos de gastos com a saúde e com a educação. Os itens que foram indicados com menor importância são os índices de resultado nominal e primário.

Na questão concernente à constituição ou não de um departamento gerencial ou de controle interno, verificou-se que 92% dos Municípios pesquisados não possuíam na data da realização dessa pesquisa esse departamento, sendo que desse percentual, 80% diziam saber da sua importância e já iniciaram estudos para sua constituição e implantação nos próximos anos. Observou-se ainda que nos municípios que alegavam possuir um departamento de gerenciamento ou de controle interno, na verdade, eram espaços onde ocorriam a simples conferência de documentos e processava-se o arquivamento dessa documentação. Nesses locais, não eram confeccionados relatórios gerenciais e nem tampouco os relatórios definidos pela legislação.

Se a grande maioria sabia da necessidade e da importância de um departamento de gerenciamento ou controle interno na Administração Pública Municipal, além das exigências legais impostas, então qual era o principal motivo para a sua inexistência?

A principal resposta dada pela maioria dos pesquisados (51%) foi a de que administração municipal não tinha condições técnicas e nem financeiras para criá-lo.

Os entrevistados apontaram como empecilho os custos, onerosos que segundo eles, iriam incorrer na implantação desse departamento. Aproximadamente 11% alegaram inclusive o aumento com vencimentos e vantagens fixas, o que comprometeria o percentual das despesas com pessoal já tido como altos pelas suas administrações no que concerne à Lei de Responsabilidade Fiscal. Para 7% dos entrevistados, a aquisição de equipamentos de informática e demais suportes para o setor e a falta de espaço físico também foram citados como um dos empecilhos, entre outras escusas.

Quando a pesquisa foi realizada já existiam fortes indícios de que o Tribunal de Contas do Estado do Paraná iria deliberar uma instrução normativa sobre o caso, ainda no decorrer do exercício financeiro de 2007, acreditando ser até o final do ano de 2007, obrigatória a implantação desse setor em todos os Municípios Paranaenses.

Pelas respostas dadas, fica claro que todos os profissionais da área contábil dos municípios utilizam várias informações dos relatórios de gestão fiscal para a tomada de decisões, mesmo em período intempestivo, porém ainda não se atentaram ao fato de que esses relatórios podem ser considerados como relatórios gerenciais.

4 Relatórios de gestão fiscal e suas informações gerenciais.

Entende-se como receita todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos, em dinheiro ou outro bem representativo de valor a que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos que lhe pertençam, conforme define Andrade (2002), “Ingressos, entradas, receitas, são sinônimos quando se trata de Receita Pública”.

As receitas constituem um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação e de tributos inerentes à instituição, que, integrando-se ao patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. É o que se denomina de receita efetivamente realizada ou efetivada.

A receita corrente líquida, como o próprio nome sugere, é a soma das receitas correntes arrecadadas pelo ente público, porém deduzidas as contribuições dos servidores ao sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira dos diversos regimes de previdência social, conforme estabelece o artigo 2, Inciso IV, da LRF.

A RCL é calculada mensalmente, porém sua utilização pelos entes públicos tem como parâmetro os onze últimos meses anteriores, acrescido a eles o mês em referência, que somados compõem o montante da RCL do período.

O Demonstrativo da Receita Corrente Líquida – RCL, apesar de não ser um relatório enquadrado como sendo de gestão fiscal, é fundamental pelo seu nível de importância pois além de evidenciar as evoluções das receitas, este ainda demonstra sua efetividade. Serve também de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF e que deverão ser apurados nos relatórios de gestão fiscal. A pesquisa apontou esse relatório (RCL) como sendo um dos mais importantes demonstrativos utilizados pelos gestores públicos.

Desse demonstrativo diversas análises podem ser extraídas. Inicialmente verifica-se o desempenho dos órgãos arrecadadores municipais pela evolução das receitas próprias. Também pode ser avaliado o acréscimo de recursos das diversas origens, tais como transferências financeiras e demais receitas que compõem o demonstrativo. Cabe salientar que a informação mais preciosa desse relatório é exatamente o valor total da receita corrente líquida apurada no período. Para o administrador público que depende de diversas fontes para compor a receita corrente líquida, apurar um valor abaixo do esperado demonstra ineficiência na arrecadação de receitas próprias e ainda um nível de desenvolvimento regional incipiente.

Uma importante variável que interfere drasticamente em qualquer levantamento de custos é o valor destinado à mão de obra. Esta é o produto do esforço humano, sendo um componente básico representativo tanto para produção de bens como também de serviços. Entretanto, existe uma distinção evidente entre o que é custo e despesa envolvendo esse item.

Conforme descreve Iudícibus (2004).

Custo é o valor resultante de todos os gastos no processo de industrialização e que contribuem com a transformação da matéria prima. Entende como custo, o desgaste de maquinários, as embalagens e também a mão de obra utilizada nesse processo.

As despesas em sentido restrito representam as utilizações ou o consumo de bens e serviços no processo de produção de receitas. As despesas podem ser gastos efetuados no passado, no presente ou que ainda serão realizados. De maneira geral, o fato gerador de despesas é o esforço continuado para produzir receitas, já que a despesa é consequência da receita (IUDICIBUS 2004).

Nos entes públicos não existe produção e comercialização de produtos em escala, conforme ocorre nas empresas privadas, entretanto existem despesas que concorrem para a produção de receitas. Se nas empresas privadas, a mão de obra é classificada como custo, nos entes públicos, esses serviços são contabilizados como despesa. Se nas empresas privadas, procura-se maximizar a mão de obra e também a produção, nos entes públicos tais procedimentos são de difícil mensuração, necessitando de leis que regulamentam os limites máximos de gastos com pessoal.

Essa necessidade existiu pelo fato de que, antes da aprovação da LRF, inúmeros entes públicos gastavam percentuais excessivos de suas receitas nas despesas com pessoal e em encargos sociais. Como até aquela data não existia um limite estabelecido para que os entes públicos gastassem com pessoal e, como cada órgão necessitava cumprir suas funções, ocorriam excessivas contratações limitando sobremaneira as administrações públicas em suas ações, sendo que o maior dispêndio de recursos estava concentrado nessa despesa.

Se a dimensão do ente público pode ser ampla e de difícil controle, advém daí a necessidade de regulamentação de índices e percentuais de dispêndio anual para esse tipo de despesa. Com a aprovação da LRF, ocorreram limitações para o administrador público, gastar com esse item, conforme contempla o art. nº 20, dessa lei. O percentual máximo aprovado para os entes públicos municipais gastarem seus recursos com pessoal e encargos sociais é de 54%, do total da RCL para o executivo e de 6% da RCL para o Legislativo. Na figura a seguir tem-se um exemplo desse demonstrativo preenchido com valores extraídos de um dos Municípios pesquisados.

DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LÍQUIDA Últimos 12 meses Período jan/dez 200x
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.638.238,54
Pessoal ativo	5.576.753,10
Pessoal inativo e pensionistas	31.485,44
Outras despesas com pessoal decorrentes de contratação (art. 18 LRF)	30.000,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (art 18 § 1º da LRF) (II)	599.712,14
(-) indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária	0,00
(-) Decorrentes de decisão judicial	0,00
(-) Despesas de exercícios anteriores	0,00
(-) Inativos com recursos vinculados	0,00
(-) Despesas com recursos vinculados	599.712,14
REP. PREVIDENCIÁRIO AO REGIME PRÓPRIO DE PREV.(III)	500.509,97
Contribuições Patronais	500.509,97
TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (I –II + III)	5.539.036,37

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (III)	11.145.249,75
% DA DESP.LÍQ. COM PESSOAL sobre a RCL (IV) = (I+II) / (III)	49,70%
LIMITE LEGAL (Incisos I,II e III, art 20 da LRF - <54%>	6.018.434,87
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF - <51,30%>	5.717.513,12

Quadro 1 – Demonstrativo da despesa com pessoal

Saliente-se que a contabilidade pública não fornece em seus demonstrativos e balanços anuais essa valiosa informação. Nesse demonstrativo, existem campos destinados à visualização do limite de prudência e também do limite máximo estabelecidos em lei. Por limite prudencial entende-se que, quando o Município atingir 90% do limite estabelecido por lei (54% da RCL), isto é, quando a despesa com pessoal atingir o limite de 49% da RCL, significa que o limite de prudência foi atingido devendo o administrador público tomar ações que venham a retrair essa despesa, sob pena de sofrer sanções.

A contenção de gratificações, horas-extras e de novas contratações, deve ser uma medida a ser adotada, especialmente quando o percentual apurado chega próximo ao limite prudencial. Também a realização de concursos públicos deve ser meticulosamente analisada, sob pena de ocorrer acréscimos significativos no percentual, comprometendo o ente em seus objetivos.

Se esse demonstrativo que traz as informações de despesa com pessoal não consta entre os demonstrativos emitidos pela contabilidade pública, e se ele fornece informações para a tomada de decisões, deduz-se que ele seja um relatório gerencial, pois além de atender à legislação vigente, serve ainda para nortear a administração pública em suas ações.

Semelhantemente a uma empresa privada, os entes públicos, em muitas ocasiões, necessitam recorrer a linhas de crédito, para que seus projetos ou programas atinjam os objetivos inicialmente propostos. Boa parte das ações e programas de governo que existem nas administrações públicas são oriundas ou sustentadas com recursos provenientes de financiamentos de longo prazo. Um dos principais objetivos das administrações públicas é promover o bem comum, sendo tais ações abrangentes e onerosas. A saúde e a segurança são programas que não devem ser subestimados pelo ente público sob pena de um colapso na coletividade.

Entretanto, existem entes públicos que não cumprem rigorosamente com suas obrigações de pagarem seus impostos, como é o caso do INSS e também do PASEP, entre outras obrigações, advindo dessa atitude o fato de que, em muitos casos, esses valores tornam-se tão significativos a ponto de ser necessário um parcelamento.

Fica evidente a necessidade de se regular valores disponíveis para contratação de novos financiamentos, o qual pode, se mal administrado, tornar-se em uma dívida praticamente impagável, gerando danos ainda maiores a uma sociedade já carente de recursos.

Para isso é que o demonstrativo da dívida consolidada líquida é útil, pois traz informações sobre o somatório das dívidas que o ente público possui em determinado período, mostra sua evolução de uma data para outra e traz ainda informações financeiras que são essenciais para a decisão ou não de contratação de nova operação de crédito ou parcelamento de dívidas. Demonstra ainda o valor da RCL e o percentual aprovado pelo Senado Federal para a contratação de operações de crédito, atualmente é de 120%, da RCL, para os Municípios Brasileiros.

A dívida de qualquer ente público resulta de um conjunto de operações de crédito de variadas naturezas. A obtenção desses recursos deverá somente ocorrer em situações que a administração da entidade julgar estritamente necessárias, pois o excesso de comprometimento financeiro, mesmo sendo a longo prazo, poderá trazer o desequilíbrio das contas públicas.

Uma análise gerencial do demonstrativo da dívida consolidada líquida pode trazer considerações que devem ser bem analisadas pelo gestor público, devendo ponderar sobre os seguintes questionamentos:

- Qual área será atendida e qual a real necessidade desse investimento?
- Qual é a relação custo/benefício do financiamento pleiteado?
- O objetivo pretendido será atingido em quanto tempo e quantas pessoas serão beneficiadas com o projeto?
- Qual o nível de endividamento existente?

Certo é que os relatórios definidos pela Lei nº 4320/64 não contemplam todas essas informações, razão pela qual entende-se que esse “demonstrativo” possui finalidades gerenciais, evidenciando que a contabilidade gerencial está intimamente ligada também a esse setor da administração pública.

Ainda a liberação de financiamentos ou ainda o parcelamento de dívidas traz atrelado a si garantias. Diferentemente de uma empresa privada, o ente público não possui a capacidade de dar bens patrimoniais como garantia de seus financiamentos contraídos. Os bens são de domínio público e por força legal não são alienáveis nem empenhoráveis. Dificilmente, um banco ou qualquer agente financeiro emprestaria dinheiro sem as devidas garantias e, nesse contexto, os entes públicos também não se eximem em apresentarem garantias para a contratação de operações de crédito, pois eles também podem se tornar inadimplentes. Pelo fato de que a administração pública não possui um único proprietário, o aval de pessoas físicas não é utilizado como garantia pelo recebimento de valores contratados pelas entidades públicas.

Diante de situações como essas, é que existem ainda outros relatórios de gestão fiscal e relatórios resumidos de execução orçamentária os quais podem fornecer subsídios gerenciais importantíssimos para os administradores públicos. Seria demasiadamente extensivo comentar e esclarecer todas as informações que podem ser extraídas de todos, fugindo sobremaneira do propósito do presente trabalho, porém para dar subsídio as afirmações anteriores, relaciona-se os seguintes demonstrativos que são entendidos como auxiliares da administração pública, confeccionados com dados da contabilidade pública e que possuem informações gerenciais:

- Demonstrativo de garantias e contragarantias de valores;
- Demonstrativo de Operações de crédito;
- Demonstrativo de disponibilidade de caixa;
- Demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão;
- Resultado primário;
- Resultado Nominal;

Todos esses relatórios e demonstrativos fornecem informações gerenciais e podem ser utilizados pelos entes públicos, subsidiando suas ações.

5 Considerações finais

Conclui-se pelo trabalho desenvolvido, que os relatórios de gestão fiscal, oriundos da Lei de Responsabilidade Fiscal, são relatórios que contém informações gerenciais para os gestores públicos, portando devem ser entendidos como relatórios gerenciais.

Observou-se pela pesquisa realizada, que os profissionais que estão intimamente ligados à contabilidade pública, ainda não utilizam adequadamente o ferramental da contabilidade gerencial para suporte ou subsídio na tomada de decisões.

A utilização exclusiva de dados extraídos somente da contabilidade pública atrela a si, a omissão de informações que possuem caráter econômico e social, determinantes para a tomada de decisões. Tais fatores devem ser considerados, para que a administração pública maximize seus resultados perante a sociedade.

A heterogeneidade existente em cada Estado e em cada Município se reflete intimamente em seus gastos, já que a demanda por serviços públicos é diferenciada entre eles. Entretanto, a forma de gerir esses recursos, direcionando-os para custeio e investimentos, visando beneficiar a sociedade, é idêntica a todos.

Estudos realizados em nível nacional como internacional, procuram desenvolver indicadores ou modelos, para se chegar a um consenso quanto a resultados e condições financeiras dos entes públicos. Torna-se difícil uma definição dessas variáveis que representariam os principais fatores para desenvolvimento, tais como: fatores ambientais, organizacionais e financeiros, já que todos determinariam a capacidade do governo local em atender a obrigações e também em manter um nível de serviços prestados à população, nunca esquecendo o equilíbrio entre todas essas realizações e a estabilidade financeira de cada ente.

Nas administrações públicas, grande ênfase tem sido dada ao resultado primário, principalmente em âmbito federal. Esse relatório demonstra o resultado existente antes de se considerar despesas específicas da entidade analisada, como os juros das dívidas, por exemplo. Uma ênfase excessiva do resultado primário pode criar uma impressão distorcida e equivocada de que as contas públicas estão equilibradas.

Entende-se que o presente estudo é um sinalizador que aponta para a necessidade emergencial de que os governos reflitam e decidam por implantar um sistema de controle gerencial e de custos, o que por certo somente trará benefícios à administração e conseqüentemente à população em geral.

Atualmente se observa que são raros os municípios e estados que possuem níveis de endividamento baixo. Atualmente o governo federal tem procurado reduzir a sua dívida externa, atrelando a essa redução também o pagamento dos juros.

As ações governamentais devem ser pautadas em relatórios gerenciais evidenciando o seu custo-benefício, evitando imprecisões generalistas e decisões tendenciosas ou prematuras.

Ao considerar que a produção é o produto da soma de trabalho mais capital, conclui-se que o aumento da produtividade requer também um aumento de investimentos em infraestrutura, o que é basicamente de competência estatal. Os investimentos privados, dependem em grande parte de taxas de juros menores. Nesse momento um impasse se estabelece, pois uma redução de juros somente pode ser concretizada se as dívidas governamentais também forem reduzidas.

Considerando uma redução de gastos dos governos, não em investimentos, mas em seu tamanho e complexidade, talvez fosse a solução mais viável para se chegar a resultados promissores, pois o aumento da carga tributária sacrificaria ainda mais a população carente.

A situação mais plausível para se atingir bons resultados seria uma combinação de redução de custos governamentais com o aumento de uma arrecadação oriunda do crescimento anual de produção das empresas privadas.

Essa redução de custos governamentais somente será possível pelo comprometimento generalizado de seus gestores e pela capacitação sempre crescente de profissionais atrelados aos seguimentos públicos.

Com base na pesquisa realizada, é possível constatar que existe uma adaptação lenta da administração pública em atender as disposições normativas. Os escassos recursos materiais e humanos presentes em grande parte dos Municípios, têm contribuído para que, em muitas ocasiões, os relatórios gerenciais não tenham a devida atenção para a finalidade a que se propõem.

O presente estudo enfrentou limitações, tais como o número de Municípios pesquisados, que apesar de relevante em relação ao universo, deixou a desejar quanto à heterogeneidade da amostra, já que a maioria deles é de pequeno porte e localizados em grande maioria na região central do Paraná. Outro ponto que limitou o presente estudo foi a falta de um pré-teste do questionário, com vista a aprimorá-lo, já que outras questões surgiram quando da leitura das respostas.

Como contribuição para possíveis aprimoramentos futuros, destaca-se a necessidade de estudos de casos em Municípios que implantaram controles gerenciais, evidenciando os benefícios deste departamento, também a realização de um estudo similar a este, porém com maior abrangência ou em outros estados, ou ainda a realização de uma pesquisa ação em um Município, implantando um departamento de controle interno, voltado a análises gerenciais.

Referências

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1979.

BRASIL, Constituição (1988). **Coleção Saraiva de Legislação**. . 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**. Lei de Responsabilidade Fiscal de 04/05/2000. Disponível em: www.senado.gov.br. Acesso em: 07 jan. 2008.

BRASIL. Lei Federal nº 4320. **A Lei 4320 comentada**. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

FRANCIA, Arthur J.; et al. **Managerial accounting**. 9ª ed. Houston: Dame, 1992.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Fundamentos de contabilidade de custos. In: _____, _____. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia. V.1, 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004, p.1-24.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Tatiana C.Quirico. São Paulo: LTC, 2002.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Trad. Geni G.Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas**. Curitiba: Juruá, 2005.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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