

Controle dos Resultados na Ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal no Setor Estatal e o Papel da Contabilidade de Custos

Flávio da Cruz

Resumo:

O presente trabalho trata da Lei de Responsabilidade Fiscal recentemente sancionada pelo governo federal e a sua opção pelo controle de resultado centrado na contenção do déficit público. Apresenta um instrumento simplificado para mensuração mensal do desempenho para os Municípios, respeitando a divisão institucional e considerando características próprias do exercício efetivo do poder a partidário típico desse tipo de ente estatal. São considerados limites de participação de cada Secretaria fundamentados no efetivo recolhimento da receita orçamentária e simuladas variadas hipóteses onde cada unidade gestora apresenta um desempenho diferenciado em relação ao programado pela gerência financeira municipal. Demonstra uma forma de acompanhamento para o controle dos limites de gastos com pessoal e recondução do endividamento aos parâmetros impostos legalmente dentro de proposta de gerenciamento contido na Lei das Diretrizes Orçamentárias, defendendo a idéia de que o controle quadrimestral, bimestral e semestral não verá alcançados o desempenho estabelecido como meta, caso despreze a divisão de poder e atribuição interna das responsabilidades de cada Secretaria no processo geral. Faz, posteriormente uma demonstração de que sem o conhecimento médio da composição das tarefas, em cada atividade e com os custos identificados é mais simples a tomada de decisão e o enfrentamento da transparência exigida pelo relatório de gestão fiscal e as audiências públicas sobre o desempenho.

Palavras-chave:

Área temática: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

CONTROLE DOS RESULTADOS NA ÓTICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NO SETOR ESTATAL E O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Flávio da Cruz, Professor Titular
UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina e da UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina
Rua dos Jasmins, 140 - Bairro Santa Mônica
CEP 88035- 140 - Florianópolis -SC
e-mail - flacruz9@ativanet. com. br

Área Temática (10): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

CONTROLE DOS RESULTADOS NA ÓTICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NO SETOR ESTATAL E O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.

Área Temática (10): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

RESUMO:

O presente trabalho trata da Lei de Responsabilidade Fiscal recentemente sancionada pelo governo federal e a sua opção pelo controle de resultado centrado na contenção do déficit público.

Apresenta um instrumento simplificado para mensuração mensal do desempenho para os Municípios, respeitando a divisão institucional e considerando características próprias do exercício efetivo do poder a partidário típico desse tipo de ente estatal.

São considerados limites de participação de cada Secretaria fundamentados no efetivo recolhimento da receita orçamentária e simuladas variadas hipóteses onde cada unidade gestora apresenta um desempenho diferenciado em relação ao programado pela gerência financeira municipal.

Demonstra uma forma de acompanhamento para o controle dos limites de gastos com pessoal e recondução do endividamento aos parâmetros impostos legalmente dentro de proposta de gerenciamento contido na Lei das Diretrizes Orçamentárias, defendendo a idéia de que o controle quadrimestral, bimestral e semestral não verá alcançados o desempenho estabelecido como meta, caso despreze a divisão de poder e atribuição interna das responsabilidades de cada Secretaria no processo geral.

Faz, posteriormente uma demonstração de que sem o conhecimento médio da composição das tarefas, em cada atividade e com os custos identificados é mais simples a tomada de decisão e o enfrentamento da transparência exigida pelo relatório de gestão fiscal e as audiências públicas sobre o desempenho.

A Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2.000, amplamente divulgada com Lei da Responsabilidade Fiscal, traz várias mudanças para a gestão das entidades públicas sendo uma delas inerente ao controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. trata-se do artigo 4º. onde existem uma série de outras exigências.

O principal controle é sobre o resultado primário. Ou seja, impedir a proliferação de repetidos déficit de execução orçamentária.

Desde o artigo 79 da Lei Federal 4.320, em seu parágrafo único, já se tinha um ensaio, não muito bem desenvolvido para que se implantasse a contabilidade de custos como um dos meios de controle para o setor público: *“esse controle far-se á, quando for o caso, por unidades de medida, previamente estabelecidas para cada unidade”*.

Também, o artigo 85 menciona a determinação dos *custos dos serviços industriais*. Ainda, o artigo 106 da mesma Lei ao estabelecer as formas de avaliação aplicáveis sobre o Ativo Permanente versa: (...) II - *os bens móveis e imóveis, pelo vaor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção; III - os bens de almoxarifado pelo preço médio ponderado das compras.*” Num segundo enfoque, tem-se que a aplicação prática de exigências licitatórias não significa que tenha havido um efetivo controle de custos ou até mesmo condições para mensuração da economicidade.

Pode-se afirmar caracterizar como tímida a obrigação de controlar os custos. Poderia ser argumentado que a Lei 4.320/64 é defasada e antiga tendo, por conseguinte, pouca elucidação como elemento de resposta a uma pergunta emitida num momento onde a telemática, aliada a outros recentes meios de comunicação, atinge os dados e as informações, inclusive a contabilidade pública. Entretanto, até mesmo o sofisticado e acreditado SIAFEM - Sistema de Administração Financeira para os Estados e Municípios tem recebido críticas de impotência para responder necessidades do controle de custos, conforme pode ser lido nos períodos seguintes.

O jornal O Estado de São Paulo quando fez circular notícia acerca do preço praticado para um litro de álcool no governo estadual, detectado através do controle de custos assim se expressou:

" (...) Embora os dois sistemas amarrem todas as informações que envolvam dinheiro feitas pelo poder público - hoje nenhum órgão do governo consegue dinheiro em caixa sem antes a Assembléia ter aprovado sua verba orçamentária; e não consegue comprar um lápis se não tiver dinheiro em caixa - eles produzem, anualmente, 2,5 a 3 milhões de documentos, alimentados por cerca de 7 mil usuários e 3 mil estações. Os dois sistemas são um amontoado de dados, para os quais são previstos apenas a elaboração dos balancetes e balanços exigidos, nos prazos da lei. ' São sistemas de difícil manipulação', afirma Soboll.

O Sigeo foi desenvolvido pela Secretaria da Fazenda para "ler" as exaustivas informações produzidas on line pelos bancos de dados. O sistema desenvolvido pela Ceci e pelo Prodesp - a empresa de processamento de dados do Estado - com tecnologia Oracle, refina as listas de informações do Siafem e Siafísico. Com uma rápida consulta, por exemplo, é possível cosntatar que a administração direta e indireta, no mês de junho, comprou álcool etílico pagando de R\$ 0,29 a R\$ 0,75 o litro." (Jornal O Estado de São Paulo, p. A6, 02/08/1999)

Como demonstrado, a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do artigo quarto da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2.000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos. Essa perspectiva, do nosso modo de ver a questão do gerenciamento da área estatal, é uma oportunidade para atitudes ativas e

competentes no sentido de subsidiar e complementar tecnicamente conhecimentos e experiências na área.

A mudança passa pela ênfase no resultado que centrado na contenção dos repetitivos deficits primários, onde a receita contabilizada é menor do que a despesa empenhada. Logo, a postura de adiar os pagamentos e repassá-los aos governantes e gestores do próximo mandato popular sofre um forte ataque.

O custo de cada atividade ou projeto, como forma de acompanhamento dos programas executados se faz possível conforme demonstrado por CRUZ(1996, p.342-360), podendo-se, inclusive, adotar o método de custeamento ABC naqueles onde o rastreamento dos direcionadores de custo resultarem em diagnóstico confiável.

Outro aspecto importante é o da dependência partidária e as coligações de diferentes siglas e estilos de gestão que devem ser contemplados para o êxito de programas avaliativos.

A predileção pela definição de uma estrutura limitativa junto à classificação por categorias econômicas não oferece, na nossa opinião, condições reais de acompanhamento diante das divisões concretas com que se move o poder. Porisso, estamos insistindo, desde 1998, na adaptação de um modelo exequível. O modelo denomina-se *Termômetro de Cruz* e nele há espaço teórico suficiente para encampar as recentes exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, associado a um controle mensal dos custos, conforme pretende-se demonstrar nos períodos seguintes.

Prevalece que as despesas com pessoal não devam ultrapassar para os Municípios o patamar de 60% (sessenta por cento), dos quais segundo o artigo vinte 54% são para o Poder Executivo e 6% (seis por cento) para a Câmara Municipal e Tribunal de Contas(quando existir). Constatado que ao final de um determinado quadrimestre que o limite de endividamento foi ultrapassado deverá ser realizada uma recondução onde, até o término dos três quadrimestres subsequentes deverá ser reconduzida, reduzindo o excedente em no mínimo 25% durante o primeiro.

Antes de abordar o instrumento *Termômetro de Cruz*, é necessário esclarecer que não se pretende no presente trabalho esgotar os vários limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, mas tão somente exemplificar como é possível adotar a contabilidade de custos a partir do enfoque no controle pelo resultados, identificando na repartição do poder as fontes responsáveis pela formação do déficit ou superavit.

Nos períodos seguintes tem-se o significado das colunas da tabela 1, referente ao mês de janeiro do ano “x” e ela é explicada para que o leitor possa ter uma identificação mínima com o *Termômetro de Cruz* :

[A] SECRETARIAS MUNICIPAIS, composto pelo rol das unidades orçamentárias consideradas de elevado significado na absorção/alocação dos recursos e apenas para compreender a divisão de poder, sabe-se que as Secretarias estão assim distribuídas: de Educação e da Saúde com Secretários do PLF - Partido Liderado pelo

Fulano; da Fazenda e dos Transportes e Obras com o PCS - Partido Conciliador das Situações; Demais Secretarias estão com o PFP - Partido de Filiação do Prefeito;

[B] COTA DA RECEITA, estabelecida através da lei de diretrizes orçamentárias e adotada como balisadora dos gastos, vez que delimita a fatia destinado para cada uma das Secretarias emitirem seus empenhos, exceto determinação expressamente formal do Prefeito;

[C] EMPENHADO NO MÊS, composto pelo valor dos empenhos emitidos em cada unidade orçamentária durante o período considerado e representado por compromissos que não necessariamente são pagos, vez que a despesa obedece ao regime da competência;

[D] RECEITAS REALIZADAS, obtida geralmente pelo esforço de vários órgãos da estrutura municipal e normalmente centralizada e às vezes unificada pela Secretaria de Finanças obedece ao regime de caixa e representa efetivamente os recursos que ingressaram durante o período;
que é composto pelo

[E] ORÇADO PARA O ANO, montante das dotações orçamentárias até o período, atualizadas por créditos adicionais e anulações dentro da flexibilidade que os orçamentos operacionais permitem, a partir da legislação;

[F] DÉFICIT OU SUPERAVIT APENAS NO MÊS, constituído pelo confronto entre a cota de receita atribuída para as unidades e os empenhos emitidos.
orçamentárias e na entidade como um todo.

[G] PERCENTUAL TOTAL COM PESSOAL, informa o valor definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal e/ou pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para todas as Secretarias num único limite ou com limite específico para cada uma delas, desde que inferiores aos 54% no geral, que é o parâmetro da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para os gastos com pessoal não foi tomada nenhuma atitude gerencial no sentido de impedir que os primeiros meses fossem reduzidos de uma média de 87% vez que o Município tem um aquecimento de atividades no verão. A população flutuante é três vezes a quantidade média do restante do ano não se justificando perder turistas em função de medidas imediatas. O recomendável é esperar a baixa temporada para impor o retorno ao limite de 54% sabidamente extrapolado.

No endividamento, tem-se detectado 760 milhões acima do limite e deve-se abater os 38 milhões com o superavit obtido em janeiro do ano “x” .

VII Congresso Brasileiro de Custos – Recife, PE, Brasil, 2 a 4 de agosto de 2000

TABELA 1 - PARA O TERMÔMETRO DE CRUZ, ADAPTADO AO CONTROLE NA LEIDE RESP. FISCAL							R \$ milhões
SECRETARIAS	COTA	EMPENHADO	RECEITAS	ORÇADO	DEFICIT OU	ESTOURO	PERCENTUAL
MUNICIPAIS	DA	NO MÊS	REALIZADAS	PARA	SUPERAVIT	OU	TOTAL COM
	RECEITA		NO MÊS	O ANO	ACUMULADO	ECONOM	PESSOAL
					APENAS NO MÊS	%	(limite 54%)
[A]	[E]	[B]	[D]	[C]	[F]	[G]	[H]
EDUCAÇÃO	80,94	50,00		625,00	30,94	38,23	0,62
TR E OBRAS	27,46	10,00		212,00	17,46	63,58	0,36
FAZENDA	21,24	30,00	280,00	164,00	(8,76)	-41,25	1,41
SAÚDE	19,30	40,00		149,00	(20,70)	-107,29	2,07
DEMAIS S	131,06	112,00		1.012,00	19,06	14,55	0,85
TOTAL	280,00	242,00	280,00	2.162,00	38,00		0,86
números de ctrl		290,40	260,94	1,06	0,86	0,87	0,87

TABELA 2 - PARA O TERMÔMETRO DE CRUZ, ADAPTADO AO CONTROLE NA LEIDE RESP. FISCAL							R \$ milhões
SECRETARIAS	COTA	EMPENHADO	RECEITAS	ORÇADO	DEFICIT OU	ESTOURO	PERCENTUAL
MUNICIPAIS	DA	NO MÊS	REALIZADAS	PARA	SUPERAVIT	OU	TOTAL COM
	RECEITA		NO MÊS	O ANO	APENAS NO MÊS	ECONOM	PESSOAL
						%	
[A]	[E]	[B]	[D]	[C]	[F]	[G]	[H]
EDUCAÇÃO	86,73	60,00		625,00	26,73	30,82	0,69
TR E OBRAS	29,42	12,00		212,00	17,42	59,21	0,41
FAZENDA	22,76	27,24	300,00	164,00	(4,48)	-19,70	1,20
SAÚDE	20,68	27,30		149,00	(6,62)	-32,03	1,32
DEMAIS S	140,43	134,40		1.012,00	6,03	4,29	0,96
TOTAL	300,00	260,94	300,00	2.162,00	39,06		0,87

TABELA 3 - PARA O TERMÔMETRO DE CRUZ, ADAPTADO AO CONTROLE NA LEIDE RESP. FISCAL							R \$ milhões
SECRETARIAS	COTA	EMPENHADO	RECEITAS	ORÇADO	DEFICIT OU	ESTOURO	PERCENTUAL
MUNICIPAIS	DA	ATÉ O	REALIZADAS	PARA	SUPERAVIT	OU	TOTAL COM
	RECEITA	MÊS	ATÉ O MÊS	O ANO	ACUMULADO	ECONOM	PESSOAL
	ACUMULADA				ATÉ O MÊS	%	
[A]	[E]	[B]	[D]	[C]	[F]	[G]	[H]
EDUCAÇÃO	167,67	110,00		625,00	57,67	34,39	0,66
TR E OBRAS	56,87	22,00		212,00	34,87	61,32	0,39
FAZENDA	44,00	57,24	580,00	164,00	(13,24)	-30,10	1,30
SAÚDE	39,97	67,30		149,00	(27,32)	-68,36	1,68
DEMAIS S	271,49	246,40		1.012,00	25,09	9,24	0,91
TOTAL	580,00	502,94	580,00	2.162,00	77,06		0,87

Alguns detalhes merecem ser destacados nas tabelas acima. Um deles é visualizar o comportamento em relação aos partidos que dominam a gestão em determinadas Secretarias. A análise pela ótica financeira costuma não enfatizar qualquer destaque nesse sentido. Porém, doravante será essencial perceber quem detém poder concentrado.

Uma posição decorrente da necessidade de cobrir os déficits apurados durante o primeiro mês (tabela 1) resultou na decisão: *no mês dois todos tem mais 20% em relação ao limite de empenho que emitiram durante o mês anterior e quem está com déficit no exercício deve descontar todo o montante detectado*. Esta decisão é linear, contudo, respeita a performance independente de partidos vez, que a Secretaria da Fazenda estaria com o PCS enquanto a Secretaria da Saúde estaria com o PLF.

Outra decorrência a explorar do ponto de vista partidário é que o PFP embora não tenha nenhuma Secretaria importante detém quase metade do orçamento anual para gerenciar.

Um grande defeito da Lei de Responsabilidade Fiscal foi adotar percentuais lineares para todos os entes ao invés de respeitar a tipicidade própria. Aliás, para os Poderes Legislativo e Judiciário respeita-se a média dos últimos três anos para as despesas com pessoal. Outra exceção foi facultar aos Municípios com população inferior a 50.000 habitantes uma série de facilidades que só se extinguem em 2.005.

Porém, nenhum ente estatal deverá ficar tranquilamente nos limites, caso desconheça quais os seus parâmetros dentro de custo unitário para as tarefas.

Caso os empenhos da Secretaria da Educação, tabela 3, supra, tivessem, para o meses de janeiro e fevereiro do ano “x” um acompanhamento identificado através do método de custeamento ABC, o perfil geral médio do ano anterior deveria, no Município, estar representado em tabelas, como por exemplo o que consta na seguinte tabela:

TABELA 4 - CUSTO DAS TAREFAS TÍPICAS DA ATIVIDADE DE ENSINO
(MÉDIA DO ANO X-1)

<i>Identificação das Tarefas Típicas</i>	Volume de Saída	Custo da Folha	Extra Folha	Custo da Tarefa	Custo por Unid Saída
05 - Reescrever os conteúdos insuficientes das matérias	120	740,00	50,00	790,00	6,58
15 - Transmitir o conteúdo das disciplinas aos(às) alunos(as)	330	1.000,00	-	1.000,00	3,33
25 - Prestar serviços de apoio aos(às) alunos(as) e professores	125	740,00	150,00	890,00	7,06
35 - Participar de Conselhos de Classe, APP's e similares	64	700,00	-	700,00	10,94
45 - Supervisionar, controlar e avaliar as tarefas escolares	20	820,00	200,00	1.020,00	51,00
TOTAL DOS CUSTOS		4.000,00	400,00	4.400,00	

Necessariamente, qualquer tabela que envolva metas deve manter adequação com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com os limites fixados através do Anexo de Metas Fiscais e percebidos como premissas para o Relatório da Gestão Fiscal que será disponibilizado para acesso público, inclusive por meio eletrônico, conforme prescrito pelo artigo 55 da Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2.000.

Uma breve análise para a tomada de decisão detectaria que em janeiro e fevereiro a despesa orçamentária com educação está muito abaixo da média mensal. A experiência do pessoal da área indicaria que são meses de férias, onde não existem salas de aula em funcionamento, reduzindo até mesmo os gastos com pessoal e demonstrando a dependência de professores temporários.

É importante frizar que aqui foi explorado muito brevemente a riqueza de detalhes do instrumento vez que não se tem a pretensão de esgotar as diferentes alternativas de aplicação dos resultados, identificados com os elementos de custos que participaram da sua estrutura formadora. Apenas para justificar a afirmativa vamos brevemente informar uma outra aplicação está num processo de amadurecimento na UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina.

A aplicação, em referência, vem sendo desenvolvida no Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC, enfatiza os indicadores de desempenho e pretende num conjunto de apenas trinta medidas oferecer um panorama da performance estadual, a partir dos orçamentos e relatórios de execução municipais e estaduais. Para tanto, foi criado o Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros onde vários produtos estão sendo desenvolvidos numa postura independente e inversa ao individualismo de controle do resultado linear exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Há disposição para a parceria e o intercâmbio de maneira a possibilitar que outros Estados, por meio das Instituições Federais de Ensino, também possam ter acesso à metodologia e envolvam-se criticamente na aproximação entre dados e informações monetárias e resultados alcançados ou programados para o setor estatal de sua região.

Como a contabilidade é uma ciência social, é perfeitamente oportuno, o pensamento esboçado por KAPLAN et al.(2000, p.470) onde fica evidente a frustração que o gerenciamento orçamentário é capaz de promover quando os dados financeiros não são combinados com dados operacionais. Mais do que isso, é preciso que possamos traduzir a importância da contabilidade de custos e destacá-la como mecanismo para promover um caminho restaurador da credibilidade da administração estatal no Brasil.

BIBLIOGRAFIA

BARGUES VELA, JOSE MANUEL. Conceptos y principios de contabilidad pública. Madrid: Ministério da Economia e Hacienda, 1992

BESCOS, LAURENT PIERRE e MENDONZA CARLA. Le Management de la Performance, Paris: Editions Comptables Malesherbes, 1997

CRUZ, FLÁVIO DA, et al. Comentários à Lei 4.320. São Paulo: Atlas, 1999

CRUZ, FLÁVIO DA. Auditoria governamental. São Paulo: Atlas, 1997

CRUZ, FLÁVIO DA. O Método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária. Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Fortaleza, 1996, p. 342- 360

COSTA REIS, HERALDO e MACHADO JR., J. TEIXEIRA. A Lei 4320 comentada, 27ª. edição, Rio de Janeiro: IBAM, 1996

KAPLAN, ROBERT S. Contabilidade gerencial, São Paulo: Atlas, 2000,

LÓPES, BERNARDINO BENITO. Manual de contabilidade pública, Madrid : Ediciones Piramide, 1995

PENDLEBURY, MAURICE & ROWAN, JONES. Public Sector Accounting, 3ª. Ed., Londres : Pitman Publishing, 1992

PUTMANN, ROBERT D. Comunidade e democracia: a experiência da Itália moderna. Rio de Janeiro : Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996

SÁNCHEZ, FRANCISCO ESTEO. Analisis de estados Financieros: planificacion y control. 3ª. Ed., Madrid : Centro de Estudios Financieros,

WELSCH, GLEN A., HILTON, RONALD W. e GORDON, PAUL N. Pressupuestos: planificacion y control de utilidades, México : Printice Hall, 1990
em estabelecimentos de limites na para for
Rua dos Jasmins, 140 - Bairro Santa Mônica
CEP 88035-140 - Florianópolis - Santa Catarina - Brasil
Fone/Fax - (55- 11 ou xxx) 48 - 233 - 4421 ou 233 - 5322