

GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL ATRAVÉS DA IMPLANTAÇÃO DE UM DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA

Clenilson José Alves de Almeida¹
Marinês Taffarel²
Willson Gerigk³
gerigk@irati.com.br

Resumo: Diante das novas regras de gestão, impostas aos administradores públicos pela Lei Complementar nº 101/2000, de 04/05/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, o presente trabalho vem propor, através de levantamento bibliográfico e do estudo de caso do Município de Rebouças, localizado no Estado do Paraná, a criação, implantação e operacionalização, dentro de sua estrutura administrativa, de um Departamento de Controladoria, visando a (com o auxílio de um sistema de informações gerenciais, sob sua orientação e controle, e se valendo das informações geradas pelo Departamento de Contabilidade) analisar, interpretar e disponibilizar informações claras, objetivas e tempestivas aos gestores municipais, tanto da administração direta como da indireta, com o intuito de atingir o controle e adequação, preconizados pela Gestão Fiscal Responsável.

Palavras-chave: controladoria, administração pública e contabilidade.

Abstract: In front of the new rules of management, imposed to the public administrators by the Complementary Law 101/2000, of 05/04/2000, Responsibility Taxation Law, the present paper proposes through survey on books and the case study of the Municipality of Rebouças, Paraná State, the creation, implement, and going into operation on inside of an administrative structure, of a Control Department, heading with the help of one management information system, under its guide and control, and using the information by the Department of the Accounts, analyzing, interpreting, and to setting aside

¹ Especialista em Gestão de Negócios pela UFPR.

² Especialista em Gestão de Negócios pela UFPR.

³ Especialista em Gestão de Negócios pela UFPR e docente lotado no Departamento de Ciências Contábeis da UNICENTRO-Irati/PR.

clear, objective, and hard information to the municipal management, from the direct administration to indirect, with the purpose of reaching the control and appropriate previewed at the Responsible Taxation Administration.

Key-words: control, public administration and accountancy.

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública realizará o seu verdadeiro papel, que é promover o desenvolvimento social sustentável, quando conseguir conciliar responsabilidade fiscal à responsabilidade social, respeitando os desejos dos cidadãos, como membros da comunidade, como consumidores dos serviços públicos ou como contribuintes que, através do pagamento de seus impostos, custeiam os serviços públicos que recebem.

Com a vigência da Lei Complementar nº 101 - Lei de Responsabilidade Fiscal -, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, passamos a viver uma “nova era” na administração pública, em todos os níveis, uma vez que ela vem a beneficiar diretamente os bons governantes, pessoas capazes de, continuamente, aumentar e melhorar a oferta dos serviços públicos, garantindo, assim, sua qualidade. Porém, com essa Lei surgem dúvidas, principalmente no que diz respeito aos pequenos municípios, como, por exemplo, a forma que estes se adequarão, no prazo previsto, à nova Lei, sem causar prejuízos à população a que servem, garantindo, ainda, o seu desenvolvimento.

Diante disto, o presente trabalho propõe a implantação de um Departamento de Controladoria, dentro da estrutura administrativa municipal, com o objetivo de auxiliar os gestores na administração dos riscos e na avaliação do desempenho, direcionando a Administração Pública Municipal a uma visão gerencial, detectando riscos, desvios ou distorções e buscando colocar o resultado como foco principal.

2. A CONTROLADORIA

Atualmente, cada vez mais, em todos os setores da economia, existe a necessidade de controlar os gastos em conformidade com o que se tem de recursos disponíveis, visando a não quebrar a continuidade das metas que foram estabelecidas no setor público, principalmente nos municípios, pois são eles que têm contato direto com a população e buscam suprir suas necessidades. Porém, é necessário desenvolver a consciência de que isso só será possível se os municípios realizarem um planejamento e o respeitarem e, assim, atenderem as ansiedades da coletividade.

A falta de controle eficiente e eficaz leva as Administrações Municipais, muitas vezes, a gastarem o que não arrecadam, gerando dívida que, quando não saldadas a curto prazo, afetam o seu crédito, prejudicando seu planejamento, tanto a curto quanto a longo prazo.

Os procedimentos de controle, quando bem utilizados, tornam-se uma importante ferramenta para que os Executivos Municipais possam definir parâmetros de comparação entre o previsto e o realizado no que tange às receitas e às despesas, podendo, com isto, suprir as deficiências apresentadas, corrigindo as distorções levantadas através da revisão ou da adequação de suas metas e objetivos à nova realidade que se apresenta, deixando de lado a ilusão de que, uma vez estimadas as receitas, elas efetivamente se realizarão pelo simples fato de estarem previstas na proposta orçamentária. Nesta óptica, temos que tratar das despesas, porém com uma ressalva: as despesas são efetivamente realizadas e autorizadas pelo Executivo, isto é, estão totalmente sob o seu controle, o que não acontece com as receitas, pois a sua arrecadação, tanto no caso das receitas oriundas das transferências realizadas pela União e pelos Estados, como das arrecadadas pelo próprio município, dependem de inúmeros fatores que estão fora do controle do poder municipal.

Para PACHECO (2000, p. 9), a finalidade da Controladoria consiste em: “Garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial...”. CATELLI (apud NAKAGAWA, 1993, p. 22), por sua vez, afirma que “Não cabe à controladoria o controle das demais áreas, mas prestar assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre o resultado das áreas”.

Assim, a Controladoria tem por objetivo principal propiciar aos administradores municipais informações sobre o efetivo desenvolvimento de suas propostas de governo, através do posicionamento sobre o cumprimento das metas pré-estabelecidas, sem interferir em sua execução, visto que cabe aos administradores tal atitude, conforme ensinamentos de HECKERT e WILSON (apud PACHECO, 2000, p. 4):

ao Controller não compete o comando do navio, pois essa é a tarefa do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua tarefa manter informado o comandante quanto à distância percorrida, local em que se encontra, velocidade da embarcação, resistência encontrada, desvios da rota, recifes perigosos e o caminho traçado para que o navio chegue ao destino.

A Controladoria cria uma nova expectativa de ruptura nas Administrações Municipais, no sentido de que busca a adoção de medidas gerenciais de controle, intensificando o cumprimento das Leis, das metas e dos objetivos traçados pela administração, em benefício de toda a coletividade.

Diante da situação econômica em que se encontra nosso país, onde todos, em geral, buscam incansavelmente o equilíbrio de suas contas, no setor público não pode ser diferente; o equilíbrio das contas públicas, mais do que necessário, diante da aprovação pelo Congresso Nacional e promulgação pelo Presidente da República da Lei Complementar nº 101/2000 - A Lei de Responsabilidade Fiscal -, deverá ser efetivamente realizado.

Nesta óptica, os administradores dos pequenos municípios, em especial, pelo fato de terem contato direto com a população e todos conhecerem quase que intimamente uns aos outros, e, ainda, pelo costume criado de que as prefeituras pequenas têm que resolver quase todos os problemas de sua população, terão gestões cobradas mais intensamente pelo simples fato de que os pequenos municípios não dispõem de muitos recursos e os desperdícios dos poucos disponíveis trazem enormes prejuízos à sua população.

A gestão fiscal responsável implantada pela citada Lei Complementar trará inúmeras restrições aos administradores públicos e, em muitos casos, eles precisarão tomar medidas duras e impopulares, visando empregar os recursos públicos da melhor forma possível, deixando de lado a cultura de desperdícios, irresponsabilidade e descaso com o dinheiro do contribuinte, e, ainda, atender toda legislação que envolva a administração pública.

3. IMPLANTAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA

Até agora, o que se via na administração pública era um sistema burocrático, em que o gestor principal e seus secretários assumiam todas as responsabilidades por suas ações e os responsáveis pelo controle apenas formalizavam os registros na execução orçamentária, sem interferir em suas ações, pois acreditavam ser esta tarefa exclusiva de quem está administrando, o que ocasionava a realização de simples rotina funcional sem atender às reais necessidades da administração.

A adoção de procedimentos de controle se faz necessária principalmente pela escassez de recursos disponíveis e porque a grande maioria desses municípios dependem, quase que exclusivamente, de transferências de recursos da União e dos Estados, e a arrecadação que gera as citadas transferências de recursos não tem gestão direta dos municípios. Por isto, se esses recursos disponíveis não forem controlados rigidamente, definindo-se prioridades e objetivos a serem alcançados, com certeza serão desperdiçados.

Diante dessa nova ordem que começa a ser definida, os administradores municipais, por estarem na base da pirâmide governamental, serão amplamente cobrados por seus atos e suas posturas e deverão abrir mão de todos os instrumentos que possam dispor para que suas administrações caminhem para a gestão fiscal responsável, e isso somente será possível se houver um controle rígido de suas ações, cobrança dos resultados planejados e geração de informações confiáveis para a tomada de decisões.

Com isto, surge a necessidade de desenvolver métodos de controles, mas não controles formais, que existem somente para atender o que a lei determina, mas sim controles gerenciais que buscam resultados, detectando problemas e corrigindo as distorções, conforme entendimento de MEIRELLES (1995, p. 570): “Controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção ...”. Ele define controle interno como “... todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração.” (1995, p. 572)

Porém, a simples adoção de controles internos formais parece que não seria recomendável, mas sim modelos de controles internos que busquem os objetivos e as metas pré-estabelecidas pela administração, como também é o entendimento de FERRAZ (1999, p. 101) quando faz a seguinte afirmação sobre o controle interno: “...não basta o atendimento à lei formal para que se tenha uma conduta administrativa legal, uma vez que incide sobre a administração também a lei ética, distinguindo-se o bem e o mal, o honesto e o desonesto, o justo e o injusto [...], o oportuno e o inoportuno, o conveniente e o inconveniente”.

Diante dessas colocações, vislumbra-se a necessidade de adotar controles internos voltados para a obtenção de resultados através da implantação de um departamento ou setor próprio para esse fim, tendo por incumbência fazer com que os resultados anteriormente estabelecidos venham a se materializar, o que acreditamos possa ser feito através da Controladoria.

Segundo MOSSIMANN, ALVES e FICH (apud FIGUEIREDO e CAGGIAMO, 1997, p. 26):

(...) a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Os mesmos autores complementam que “... a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia” (1997, p. 28).

Na visão de FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997, p. 26 e 27), a missão e a finalidade é “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”, e “garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz inúmeras mudanças na forma de se administrar o ente público, apontando, claramente, para a administração de resultados, sem amadorismo, sem irresponsabilidades, dando um aspecto de administração privada à administração pública, primando pelas boas gestões e punindo os maus administradores.

A Controladoria terá o papel de fazer essa transição, em nosso entendimento, buscando a eficácia e eficiência na administração pública, conforme afirma CATELLI (apud NAKAGAWA, 1993, p. 28): “... independente dos principais objetivos a que se propõe operar uma empresa, haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica, a fim de que a mesma possa operar sem desajuste dos recursos, evitando, ao máximo possível, problemas econômicos, humanos, sociais etc”.

4. O DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA

Figura 1: Proposta de um Depto. de Controladoria na Prefeitura Municipal de Rebouças



Na estrutura administrativa proposta, o Departamento de Controladoria se posiciona com um departamento superior, interagindo com as secretarias municipais e seus departamentos, principalmente o de contabilidade, bem como os órgãos da administração indireta, com o intuito de auxiliar, orientar e cobrar de todos as metas e objetivos traçados pela administração municipal, através da geração de informações tempestivas, para que os executores (prefeito, secretários, chefes dos departamentos, presidente dos fundos e outros órgãos da administração indireta) possam tomar suas decisões em tempo hábil e consigam cumprir o que foi pré-estabelecido. Como o Prefeito Municipal é o responsável direto por tudo aquilo que acontece na Administração Municipal, a Controladoria teria como incumbência mantê-lo sempre bem informado de tudo que está acontecendo em sua gestão.

4.1. A estrutura funcional do departamento de controladoria

Para exercer o papel de *controller*, ou seja, o profissional responsável pelo Departamento de Controladoria do Município, para o bom andamento do departamento, sugerimos que o responsável preencha alguns requisitos, como, por exemplo:

a) conhecer contabilidade pública, de preferência, ser formado em Ciências Contábeis e ter visão gerencial, bem como, conhecimento da legislação vigente e das implicações que venham a afetar o resultado financeiro;

b) ter conhecimento da história do município e identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;

- c) ter conhecimento amplo do funcionamento da administração pública municipal, bem como uma boa visão da administração estadual e federal;
- d) ter bom conhecimento da legislação que envolve a administração pública, principalmente quanto aos direitos, exigências e deveres desta;
- e) ter habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos, que são a base direcionadora de suas ações, e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados e
- f) possuir habilidade de se expressar oralmente e por escrito.

4.2. A missão do departamento de controladoria

A missão do departamento de controladoria é atuar como elo de ligação entre os Chefes do Poder Executivo, suas Secretarias Municipais, Departamentos e Órgãos da Administração Indireta, gerando as informações necessárias para se atingir os objetivos traçados, através da criação, implantação e operacionalização de um Sistema de Informação Gerencial - SIG.

4.3. A função do departamento de controladoria

Dentre as várias funções que a Controladoria desempenhará para chegar aos objetivos propostos, destacam-se:

- a) implantar a nova sistemática de controle interno das secretarias dos departamentos e dos fundos municipais, através de um sistema de informação;
- b) ajudar a definir as metas da gestão da Administração Municipal;
- c) controlar a execução das metas, cobrando os resultados esperados e corrigindo as distorções que venham a ocorrer;
- d) prover o Prefeito, seus Secretários e os Gestores da Administração Indireta com informações tempestivas e oportunas;
- e) controlar as receitas e despesas, estudando suas tendências;
- f) estudar as modificações da Legislação pertinente;
- g) controlar a execução orçamentária e financeira, tanto da administração direta como da indireta;
- h) propor alternativas e soluções para os problemas detectados;
- i) filtrar dados, preparando informações úteis, claras e objetivas;
- j) controlar, com base nos dados do Departamento Contábil, os percentuais e índices impostos pela Legislação vigente;
- l) participar da discussão e elaboração do Plano Plurianual-PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO e da Lei Orçamentária Anual-LOA e
- m) disponibilizar informações ao Legislativo Municipal e à população.

4.4. Os objetivos do departamento de controladoria

O Departamento de Controladoria despenderá esforços no sentido de atingir os seguintes objetivos:

a) auxiliar no direcionamento e desenvolvimento do Município como um todo, participando ativamente das discussões para estes fins e abrindo mão dos instrumentos de controle necessários para concretizar tais objetivos;

b) trabalhar em parceria com o Departamento de Contabilidade da administração direta e indireta, fazendo os controles internos necessários;

c) analisar os dados gerados pela contabilidade, transformando-as em informações de fácil compreensão;

d) servir de fonte de consulta e orientação para todas as Secretarias Municipais, seus Departamentos e os Órgãos da Administração Indireta;

e) assessorar as Secretarias Municipais, seus Departamentos e os Órgãos da Administração Indireta em questões legais, recorrendo, se necessário, à Assessoria Jurídica;

f) representar, auxiliar ou acompanhar tanto os representantes da Administração Direta como da Indireta, junto ao Legislativo Municipal, quando for necessário;

g) implementar indicadores de qualidade e custo/benefício de cada atividade ou serviço desenvolvido, buscando maior qualidade nos serviços públicos prestados;

h) incentivar e comandar o auto-gerenciamento das Secretarias e seus Departamentos e

i) manter o equilíbrio entre as receitas e as despesas, utilizando as ferramentas necessárias para corrigir as distorções, abusos e irregularidades detectados que venham a prejudicar tal equilíbrio.

4.5. As informações disponibilizadas pelo departamento de controladoria

Os usuários das informações geradas pelo departamento de Controladoria serão o Prefeito, os Secretários, os Gestores da Administração Indireta e os Responsáveis pelos Departamentos, sendo que, em alguns casos, poderão ser compartilhadas com os Vereadores e a população em geral. As informações disponibilizadas serão referentes à ordem a) Orçamentária; b) Financeira; c) Gerencial; d) Legal e e) de Eficiência e Qualidade.

5. SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL – SIG

O Sistema de Informação Gerencial objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados; isto é possível através da integração entre padrões, orçamentos e contabilidade, e tem por finalidade apoiar os gestores no processo de administração da entidade, bem como operacionalizar a adequação conceitual entre os três sistemas, de forma a considerá-los

como um único banco de dados. O requisito fundamental para a adequação do sistema de informação ao processo de planejamento diz respeito à qualidade das informações geradas por esse sistema, o que inclui os seguintes fatores:

a) conteúdo das informações, no sentido de serem completas, detalhadas em nível necessário e confiáveis;

b) idade da informação, representando o intervalo entre a data da ocorrência do fato e a geração da informação, ou seja, sua oportunidade;

c) frequência ou periodicidade com que a informação é gerada, de modo que atenda as necessidades da administração.

O Sistema de Informações Gerenciais (SIG) é o processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

Através do sistema de informações, o Departamento de Controladoria exercerá seu controle com o objetivo de atingir os propósitos da administração municipal. O controle mostrará, a médio e longo prazo, a necessidade de a administração atuar com eficácia na realização dos objetivos e com eficiência na utilização dos recursos. Para que isto aconteça, é necessária, entre outras coisas, a construção de um banco de informações que permita não só o monitoramento, mas a avaliação do desempenho das metas fiscais, tendo em vista a responsabilidade fiscal, os limites legais impostos à administração e a possibilidade de se atingi-los, o controle das maiores fontes de despesas da administração municipal e sua composição, o desempenho de seus departamentos, o controle de suas dívidas, bem como a avaliação das responsabilidades sociais imputadas ao Município.

Para a construção dessa base de dados, sugerimos o levantamento das informações, através de relatórios sobre:

- 1) Controle sobre o fluxo de receitas mensais;
- 2) Controle sobre o fluxo de despesas mensais;
- 3) Demonstrativo das despesas por departamento;
- 4) Demonstrativo dos gastos com pessoal;
- 5) Demonstrativo da composição dos gastos com pessoal por departamento;
- 6) Demonstrativo do gasto com pessoal dividido entre os departamentos;
- 7) Demonstrativo de controle da dívida fundada interna;
- 8) Demonstrativo dos gastos com educação;
- 9) Demonstrativo dos gastos com o Fundef 60%;
- 10) Demonstrativo dos gastos com o Fundef 40%;
- 11) Demonstrativo de controle da aplicação de recursos na saúde;
- 12) Demonstrativo das despesas de combustível por departamento;
- 13) Demonstrativo das despesas com combustíveis, aquisição de peças para veículos e máquinas, materiais de construção, contratação de serviços ou mão-de-obra de terceiros por departamento;
- 14) Controle dos gastos com transporte escolar por veículo;

- 15) Análise da receita por categoria econômica e total;
- 16) Análise da despesa por categoria econômica e total e
- 17) Demonstrativo da execução financeira mensal.

Além disso, é preciso considerar a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal -, que determina, em seu artigo 13, que no prazo de 30 (trinta) dias após a publicação do orçamento as receitas previstas devem ser desdobradas pelo Poder Executivo em metas bimestrais de arrecadação e que, artigo 8º, até 30 (trinta) dias após a publicação dos orçamentos, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de desembolso mensal.

Diante da necessidade de controlar ou adequar as receitas e as despesas, propõe-se o levantamento de informações para estes fins através da utilização de um relatório de Controle sobre o Fluxo de Receitas Mensais e um sobre o Fluxo de Despesas Mensais, que tem como objetivo estabelecer uma programação financeira compatível com a real capacidade financeira do município, visto que serão estimadas as receitas de um determinado mês e também as despesas que poderão ser realizadas naquele mesmo mês, e estas não poderão ter um montante superior ao que vai ser arrecadado em receitas. Esse controle deverá ser realizado através do levantamento de informações no decorrer do mês em questão, podendo ser feito quinzenalmente, semanalmente ou no período que se entenda como ideal, com a intenção de analisar e interpretar os resultados obtidos e, assim, poder corrigir os desvios ou implementar as ações necessárias, buscando atingir o que foi programado, ressaltando que, quanto menor for o período avaliado, melhor será a visão da evolução da receita e principalmente da despesa, o que tornaria mais fácil a correção de possíveis desvios.

O Demonstrativo das Despesas por Departamento deve ser um relatório que tenha por objetivo levantar informações no sentido de diagnosticar qual o grau de participação de cada departamento no montante das despesas realizadas em determinado período, buscando evidenciar abusos no ordenamento das despesas para posterior correção, levantar os possíveis pontos que podem ter seus desempenhos melhorados através da comparação com os demais setores e, ainda, quais os tipos de despesas que mais oneram a administração municipal. O ideal é que esses levantamentos sejam feitos nos mesmos períodos em que forem feitos os levantamentos dos fluxos de receita e de despesa, para que, assim, seja possível avaliar em que foram empregadas as receitas e as formas de apresentação das despesas.

Como a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei da Responsabilidade Fiscal) determina que os gastos com pessoal devem ser calculados levando-se em conta os últimos 12 (doze) meses, ou seja, o período de um ano, tendo sempre um mês como base ou referencial e os onze meses imediatamente anteriores ao mês base, tal metodologia é utilizada tanto para a Receita Corrente Líquida (RCL) como para as Despesas com Pessoal. Então, se existe a necessidade de se calcular o gasto com pessoal do mês de maio/2002, este será o mês de base e os onze meses anteriores serão de abril/2002 a junho/2001,

completando, assim, 12 (doze) meses. Por determinação do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o Município deverá apresentar bimestralmente o percentual de gasto com pessoal em demonstrativos próprios instituídos por essa Corte de Contas.

Por isso, sugerimos que a administração municipal faça o acompanhamento mensal do percentual gasto com pessoal através de um relatório próprio, objetivando efetivo controle sobre esse percentual. A nova metodologia de cálculo imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), além dos gastos normais com pessoal, deve considerar, para esses fins, a mão-de-obra terceirizada utilizada na substituição de pessoal; com isto, o gasto com pessoal, provavelmente em quase todas as administrações, deve ser o item que mais consome recursos; nada mais coerente, então, que seja controlado permanentemente.

Além do controle mensal, proposto anteriormente, sugerimos o levantamento de informações sobre a composição dos gastos através de um demonstrativo da Composição dos Gastos com Pessoal por Departamento, que tem por finalidade levantar informações sobre como se compõe a despesa com pessoal por departamentos e qual o peso de cada item na formação do gasto total do setor, para que, quando se precise, saiba-se os pontos que podem ser reduzidos no caso de desequilíbrio ou extrapolação dos limites legais da despesa.

O Demonstrativo de Controle da Dívida Fundada Interna tem por objetivo o levantamento de informações para auxiliar na programação de pagamentos, bem como acompanhar a evolução das dívidas de longo prazo, buscando agilizar a questão do planejamento, visto que, dependendo da capacidade de endividamento, o município poderia contrair novas dívidas de longo prazo, que iriam compor a dívida fundada. O estabelecimento de um bom nível de endividamento e pagamento pode ser um grande aliado para a administração pública municipal e um controle eficaz sobre estes níveis pode possibilitar a efetivação de novos contratos de financiamentos de longo prazo assim que se tenha suporte financeiro para o pagamento das parcelas dos mesmos.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficaram obrigados a aplicar um percentual mínimo de recursos derivados de algumas receitas na Educação; no caso dos municípios, esse percentual é de 25% ao ano das receitas de impostos e derivadas de impostos.

Diante dessa imposição constitucional, sugerimos o levantamento mensal do Demonstrativo dos Gastos com Educação, objetivando levantar informações mensais de como está o percentual aplicado na Educação, dando sempre a posição em que se encontra o percentual, para que, caso esse não esteja no mínimo exigido, tenha-se tempo hábil para que o percentual chegue no limite mínimo exigido, sem prejudicar o equilíbrio financeiro ou outras áreas com a obrigação de atender as exigências com a Educação.

Ainda na área de Educação, com a implementação do Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério - FUNDEF -, que entrou em funcionamento no ano de 1998, e cuja sua execução exige um controle efetivo sobre a aplicação de seus recursos, uma das imposições mais importantes é o percentual

que deve ser aplicado no pagamento dos professores em efetivo exercício em sala de aula - até 2008, no mínimo 60% ao ano dos recursos financeiros recebidos do fundo. Conseqüentemente, não se pode aplicar mais de 40% dos recursos em outras atividades da educação, por isto sugerimos este controle através do Demonstrativo de Controle dos Gastos com o FUNDEF 60% e 40%, por meio do qual, mensalmente, seriam acompanhados os percentuais aplicados em ambos os casos.

A partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 029/2000, as administrações públicas destinam, anualmente, um percentual de algumas receitas para a área de saúde; diante desta imposição legal, para o efetivo controle do cumprimento de tal dispositivo, sugerimos a elaboração de um demonstrativo de Controle da Aplicação de Recursos na Saúde, no qual estão relacionadas as receitas com destinação obrigatória de recursos para a saúde e, uma vez apurado o percentual mínimo de cada ano, compara-se o que deveria ser aplicado com o que foi aplicado, que é reconhecido pelo montante empenhado na conta dos Fundos Municipais de Saúde, para em seguida extrair o percentual efetivamente aplicado na Saúde.

A EC-29/2000 estipulou uma regra de transição pela qual paulatinamente, os percentuais mínimos que devem ser aplicados na saúde, ano a ano, vão subindo até chegarem, em 2004, em 15%, sendo que para 2000 o mínimo exigido era de 7%. Conforme o texto legal, da diferença para se chegar aos 15% estipulados, deve-se reduzir a diferença à razão de pelo menos 1/5 por ano, até chegar ao mínimo de 15% em 2004.

Os demonstrativos sugeridos para se ter controle sobre os gastos com aquisição de peças para veículos e máquinas, materiais de construção, contratação de serviços ou mão-de-obra de terceiros e combustíveis por departamento têm por objetivo levantar informações mensais sobre alguns tipos de despesas que, geralmente, consomem uma boa parte dos recursos financeiros, sendo que esses levantamentos devem ser feitos por departamento, demonstrando o grau de participação de cada um na composição do total das despesas levantadas; com isto ter-se-ia um banco de dados sobre o que ocorreu com esses item de despesa no decorrer de determinados períodos, tendo por finalidade o controle eficaz dessas despesas para se evitar desperdícios ou mesmo, em certos momentos e se necessário, cortes para manter o equilíbrio das finanças municipais.

O demonstrativo de Controle sobre as Despesas com Transporte Escolar se faz necessário para o levantamento de informações sobre o custo unitário do quilômetro rodado por linha do transporte escolar, bem como o custo médio do quilômetro rodado do Município. Tais informações seriam úteis para uma análise sobre possíveis tercerizações do serviço de transporte escolar, em sua totalidade ou em algumas linhas.

Os demonstrativos propostos para analisar as Receitas por Categoria Econômica e dentro do Total das Receitas e a análise das Despesas por Categoria Econômica e dentro do Total das Despesas têm por finalidade levantar informações no sentido de demonstrar quais itens têm maior participação na composição da Receita e na formação da Despesa, utilizando-se da análise vertical, com os objetivos de, na Receita,

avaliar quais itens podem ser trabalhados para que venham a ter seus resultados melhorados e, assim, aumentarem a receita municipal e, no caso da Despesa, diagnosticar quais itens mais consomem recursos e a sua possível redução, principalmente os que se referem a despesas de custeio, para que os recursos gradativamente sejam aplicados em novos investimentos.

A adoção de um relatório que demonstre o Resumo da Execução Financeira Mensal do Município, a ser disponibilizado à população, busca evidenciar os totais das receitas e despesas, demonstrando se os resultados foram superavitários ou deficitários, através de uma linguagem simples e objetiva, podendo a população tirar suas próprias conclusões sobre o desempenho da Administração Municipal.

O levantamento de informações através dos relatórios sugeridos dará uma boa visão do andamento das finanças municipais, porém estas deverão ser complementadas pelos relatórios próprios emitidos pelo Departamento de Contabilidade, como, por exemplo, os que tratam das receitas e despesas, os balancetes financeiros mensais, o demonstrativo das variações patrimoniais e os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, cabendo ao Departamento de Controladoria analisá-los e interpretá-los, levando as informações de forma clara e objetiva aos administradores.

6. CONCLUSÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que impôs novas exigências aos administradores públicos, sustenta-se, basicamente, em três pilares principais, para se chegar a gestão fiscal responsável: a) gastar somente aquilo que se tem condições reais de arrecadar, através da adoção de ações planejadas e transparentes capazes de antecipar riscos e corrigir desvios que venham a afetar o equilíbrio das contas públicas; b) o estabelecimento de metas de resultados entre as receitas e as despesas, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO, ressaltando-se que os municípios com menos de 50.000 habitantes ficaram desobrigados do estabelecimento de metas de resultados até 2004 e c) a obediência a limites e condições, no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, dívidas de longo prazo, contratação de operações de crédito, inclusive as por antecipação de receita orçamentária e, ainda, limites para concessão de garantia e inscrição de Restos a Pagar.

Com essa nova ordem administrativa que se apresenta e pelo fato de terem um contato direto com a população, da qual tem sob sua administração os recursos de ordem financeira, humana, de equipamentos e insumos, os gestores municipais, principalmente dos municípios de pequeno porte, terão de lançar mão de todos os recursos e técnicas disponíveis para o cumprimento das metas e objetivos planejados e, conseqüentemente, cumprir as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Acredita-se que isso seria possível através da criação e implantação de um Departamento de Controladoria, dentro da estrutura administrativa municipal, como o proposto (figura 1), tendo a Controladoria como missão atuar como elo entre os gestores

municipais, que são tratados como usuários das informações, gerando para esses informações de natureza orçamentária, financeira, gerenciais, legais e de eficiência e qualidade.

A Controladoria teria como funções principais implantar um novo sistema de controle interno, ajudar na definição das metas e objetivos da administração e controlar a execução destas, interferindo sempre que possível com informações sobre o desenvolvimento do que foi pré-estabelecido, junto aos gestores municipais, visando o pleno atingimento do planejado, através da disponibilização constante dos resultados, desvio e falhas ocorridas na execução, objetivando a correção das distorções e a otimização dos resultados.

Seus objetivos principais seriam, pois, auxiliar de todas as formas possíveis a concretização das metas e objetivos previamente definidos pela administração municipal; definir e implantar o sistema de controle interno da organização; disponibilizar informações simples, claras e objetivas a seus usuários, servindo de fonte de consulta e orientação a estes e buscando incentivar o auto-gerenciamento das Secretarias e Departamentos, e, principalmente, utilizando de todas as ferramentas necessárias para manter o equilíbrio entre as receitas e as despesas, informando as distorções, abusos e irregularidades detectadas que possam afetar o equilíbrio das finanças públicas municipais, equilíbrio este que é a regra básica a ser seguida por qualquer administração pública, ou seja, somente gastar aquilo que se tem capacidade de arrecadar.

Como a grande finalidade do Departamento de Controladoria é disponibilizar informações tempestivas, para que os gestores públicos municipais possam tomar suas decisões, é necessário um sistema de informações pelo qual serão levantadas as informações de natureza financeira, orçamentária e gerencial, sendo que tudo que for levantado através do sistema de informações e pelos relatórios da Contabilidade será analisado e interpretado pelo Departamento de Controladoria, para depois ser colocado à disposição dos usuários.

Entende-se que a implantação de um Departamento de Controladoria na estrutura administrativa municipal vem ao encontro do que preconiza a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal -, que enfatiza, por intermédio de regras duras na administração da coisa pública, o estabelecimento de uma Gestão Fiscal Responsável, através da adoção de ações planejadas e transparentes capazes de antecipar riscos e corrigir desvios que venham a afetar o equilíbrio das contas públicas.

Acredita-se, também, que a criação de um Departamento de Controladoria trará enormes benefícios para a municipalidade, desde que os gestores públicos estejam imbuídos e conscientes de seu papel à frente da administração municipal, perante sua população e a sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* - texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 22, de 1999, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6 de 1994, 11 ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

FERRAZ, L. A. *Controle da administração pública*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

NAKAGAWA, M. *Introdução à controladoria*. São Paulo: Atlas, 1993.

PACHECO, V. Apostila de Controladoria de Gestão. *Curso de Especialização em Gestão de Negócios*. Curitiba: 2000. (não publicado)