

PROPOSTA DE ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS

Resumo

O presente estudo tem por objetivo propor uma forma de análise das demonstrações contábeis públicas, no sentido de estabelecer o grupo ou grupos de contas que devam ser analisados e determinar a maneira pela qual a análise possa ser usada para melhorar o gerenciamento da entidade governamental. O trabalho justifica-se ao focalizar a carência do administrador público em ter ao seu alcance relatórios financeiros que possam auxiliá-lo na tomada de decisão. Com o advento da Lei nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, houve um aumento considerável na responsabilidade do gestor público na alocação dos recursos oriundos de impostos, taxas e serviços públicos pagos pelo contribuinte. Daí ser imperativa a existência de relatórios gerenciais que ajudem na tomada de decisão. Para tanto, foi elaborado um estudo de caso sobre as demonstrações contábeis referentes ao mês de maio de 2004 de uma prefeitura municipal do Estado de Santa Catarina, no Brasil. A revisão da literatura e dos fundamentos teóricos foram centrados no estudo sobre orçamento público e tópicos gerais ligados à análise econômico-financeira de balanços. Os resultados da pesquisa reforçam a idéia de que o administrador público precisa dispor de relatórios financeiros para estar bem informado sobre a situação da entidade sob sua responsabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, Administrador público e Orçamento.

1 Introdução

O processo de modernização pelo qual passa o País exige do Governo e dos empresários posições claras e arrojadas no tocante à interpretação dos demonstrativos contábeis, no sentido de contribuir na tomada de decisão. É necessário que o administrador público tome ciência da real importância das peças contábeis e saiba usá-las no gerenciamento do bem público.

No Brasil, com o advento da Lei nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, o orçamento público passou a ter outra dimensão, aumentando consideravelmente a responsabilidade do gestor público na alocação dos recursos oriundos de impostos, taxas e serviços públicos pagos pelo contribuinte. Daí ser imperativa a existência de relatórios gerenciais que ajudem na tomada de decisão.

O presente estudo decorre da necessidade de melhoria da análise das demonstrações contábeis públicas, uma vez que a preocupação dos analistas está mais voltada para a análise dos números das empresas privadas. Além disso, nos últimos anos o gestor público vem promovendo a profissionalização dos seus servidores técnicos, no sentido de melhorar sua administração.

Este trabalho tem por objetivo propor uma forma de análise das demonstrações contábeis públicas, no sentido de estabelecer o grupo ou grupos de contas que devam ser analisados e determinar a maneira pela qual a análise possa ser usada para melhorar o gerenciamento da entidade governamental.

O mesmo justifica-se ao focalizar a carência do administrador público em ter ao seu alcance relatórios financeiros que possam auxiliá-lo na tomada de decisão e a necessidade que tem o administrador público de entender do orçamento e da análise das contas públicas.

No que concerne à metodologia da pesquisa utilizada, este trabalho desenvolveu-se inicialmente por meio de pesquisa bibliográfica. Após, apresentou-se uma proposta de análise das demonstrações contábeis públicas, realizando-se concomitantemente um estudo de caso sobre as demonstrações contábeis referentes ao mês de maio de 2005 de uma prefeitura municipal do Estado de Santa Catarina.

2 Fundamentos da Análise das Demonstrações Contábeis Públicas

A análise econômico-financeira é amplamente utilizada quando se trata de estimar o valor de empresa. Seja do ponto de vista da análise de investimentos, onde o binômio retorno do investimento versus riscos envolvidos deve ser analisado, seja do ponto de vista de análise para crédito (financiamento de terceiros), onde o risco associado à estrutura financeira da empresa merece atenção especial.

Iudícibus (2001, p. 16) conceitua a análise de balanços como “A arte de saber extrair relações úteis para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso”.

Assaf Neto (2006, p. 143) afirma que:

A análise de balanços visa a relatar, a partir das informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise de

balanços, extraem-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa.

Segundo Walter (1982;p.60)

A análise compreende, portanto, o estudo das relações entre elementos patrimoniais, econômicos e financeiros, contidos nos relatórios e nas demonstrações contábeis. A aplicação do princípio das relações entre os componentes contábeis relatados nos relatórios e demonstrações tem por finalidade básica a indicação das causas que geram aumento ou diminuição das receitas e despesas e sua influência na modificação do patrimônio administrado, assim como do incremento ou redução da capacidade financeira da empresa.

Conforme se contata nas afirmações anteriores, o exame dos demonstrativos financeiros constitui-se num dos instrumentos mais importantes dessa análise, partindo de observações na composição dos diversos itens que integram a estrutura patrimonial em dado momento (análise vertical), e do acompanhamento das outras variações ao longo do tempo (análise horizontal). Tal procedimento permite comparações com o setor em que a empresa atua e com a economia como um todo, de forma a possibilitar maior compreensão do desenvolvimento econômico-financeiro por que passa a empresa em análise.

Do ponto de vista acadêmico, pode-se distinguir a análise econômica da financeira. A análise econômica estuda a capacidade de formação de lucros (retorno) da empresa, em relação aos recursos investidos em seu patrimônio, considerando os riscos envolvidos. A análise financeira estuda as condições de liquidez e solvência da empresa, através do exame das condições destas em saldar seus compromissos e dos riscos associados a essas operações.

Como se pode verificar, a literatura pertinente à análise das demonstrações contábeis está totalmente voltada para as empresas regidas pela Lei das Sociedades por Ações, Lei n 6.404/76, no Brasil. Portanto, é necessário adaptar as técnicas de análise às entidades regidas pela Lei 4.320/64, Lei da Contabilidade Pública.

3 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, publicada no Diário Oficial da União (Brasil) em 05 de maio de 2000, foi criada no sentido de regulamentar atos dos gestores públicos e a transparência na aplicação dos recursos sob sua responsabilidade. Alguns dos aspectos relevantes da referida Lei para este estudo são destacados na seqüência.

a) Principais pontos da lei de responsabilidade fiscal

A Lei fixa limites para despesas com pessoal, para dívida pública e ainda determina que sejam criadas metas para controlar receitas e despesas. Além disso, segundo a LRF, nenhum governante pode criar nova despesa continuada (por mais de dois anos), sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir outras despesas já existentes (Art. 15 e 16).

b) Limites para os municípios com mais de 50.000 habitantes

No Quadro 1 apresentam-se os limites de gastos para os municípios com mais de 50.000 habitantes.

<i>Itens da Lei</i>	<i>O que fazer</i>	<i>Quando fazer</i>
Limites para despesas com pessoal		
Regra	60% da Receita Corrente Líquida . 54% para o Executivo . 06% para o Legislativo.	Limite global já em vigor, pela Lei Camata II Limites por Poder, a partir da publicação da LRF.
Prazo de Transição		2 anos com redução de, no mínimo 50% do excesso no primeiro ano.
Limites para dívida	A serem estabelecidos pelo Senado Federal por proposta do Presidente da República, 90 dias após a publicação da LRF.	Depois de estabelecido os limites, os Municípios terão um ano para ajustar-se.

Quadro 1 - Limites de gastos para municípios com mais de 50.000 habitantes

Fonte: Lei Complementar nº 101.

c) Da previsão e da arrecadação

Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

O Poder Executivo Municipal colocará à disposição do Poder Legislativo e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo (Art. 11, 12 e 13).

d) Da despesa pública

A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes e de declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (Art. 15 e 16).

e) Da execução orçamentária e do cumprimento de metas

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas (Art. 8, 9 e 10).

f) Da transparência da gestão fiscal

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório da Gestão Fiscal; as versões simplificadas desses documentos.

As contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, na Câmara Municipal e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (Art. 48 e 49).

g) Da escrituração e consolidação das contas

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

- 1) a disponibilidade de caixa constará de registro próprio;
- 2) a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência;
- 3) as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional;
- 4) as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
- 5) as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período;
- 6) a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

Os municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo Estadual, até trinta de abril. O descumprimento desse prazo impedirá, até que a situação seja regularizada, que a Prefeitura receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito (Art. 50 e 51).

h) Do relatório resumido da execução orçamentária

O relatório deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e será composto de: balanço orçamentário, de demonstrativo da execução das receitas, de demonstrativo das despesas.

Acompanharão, ainda, demonstrativos relativos a apuração da Receita Corrente Líquida (RCL), sua evolução, e a previsão de seu desempenho até o final do exercício; receitas e despesas previdenciárias; resultado nominal e primário; despesas com juros; restos a pagar, detalhando os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos do total de ingressos dos recursos de operações de crédito e das despesas de capital executadas (inciso III do art. 167 da Constituição e § 3º do art. 32 – LRF); das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

i) Do relatório de gestão fiscal

Ao final de cada quadrimestre será emitido pelo prefeito um relatório de gestão fiscal, assinado também pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno.

O relatório conterá: I) comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos montantes da despesa com pessoal (separadamente inativos e pensionistas); dívidas consolidadas e mobiliária; concessão de garantias; operações de crédito, inclusive por antecipação de receita. II) indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites estabelecidos na presente LRF.

No último quadrimestre o relatório conterá: I) o montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro; II) as inscrições em restos a pagar das despesas liquidadas; empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; pagamento de ARO, se for o caso, até o dia 10 de dezembro.

Tal relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico (Art. 54 e 55).

4 Proposta de Análise das Demonstrações Contábeis Públicas por meio de um Estudo de Caso

4.1 Proposta de Análise das Demonstrações Contábeis Públicas

Para desenvolver a proposta de análise das demonstrações contábeis públicas, procedeu-se um estudo de caso de uma prefeitura municipal de Santa Catarina. A análise foi realizada sobre as demonstrações contábeis do mês de maio de 2004.

O modelo de relatório proposto tem o número cinco, por tratar-se do quinto mês do exercício, e está dividido em três partes: a primeira refere-se à receita; a segunda, à despesa; a terceira, à conclusão do relatório.

Na primeira parte, no primeiro demonstrativo compara-se a receita do mês analisado com os mesmos três meses de anos anteriores, pois referem-se a quatro anos do mesmo governante. Nesse demonstrativo, abrem-se todas as rubricas de receitas.

O segundo demonstrativo traz a receita por responsabilidade (Prefeitura, Estado, União), no mês em análise.

Em seguida elaboraram-se dois demonstrativos da receita por responsabilidade: um comparando o mês de maio/04 com maio/03; outro, maio/04 com o mês imediatamente anterior.

Fechando a análise da receita, elaborou-se o demonstrativo da receita líquida disponível que vem a ser uma demonstração de grande importância para o administrador

público, pois evidencia quais os recursos efetivamente disponíveis para fazer frente aos gastos da prefeitura.

Na segunda parte, demonstram-se as despesas efetuadas pelos diversos setores que compõem a estrutura organizacional da prefeitura, além de relacionar-se a receita líquida com os gastos com pessoal.

A seguir apresenta-se o balancete financeiro extra contábil dos valores empenhados e dos valores efetivamente pagos, onde fica evidenciado de forma bastante clara o superávit/déficit do mês e do ano.

Após, demonstra-se a situação do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental – FUNDEF perante os recursos desembolsados pela prefeitura, chegando-se às conclusões finais do relatório.

4.2 Relatório Nº 05/2004

Na seqüência faz-se a análise dos balancetes de maio corrente (todos os valores em R\$1,00) da Prefeitura Municipal objeto de estudo. Os modelos de relatórios usados no estudo de caso foram testados durante três anos, até chegar à forma aqui apresentada.

4.2.1 Quanto à Receita

As diversas fontes de recursos desta Prefeitura apresentaram, no decorrer do mês, a situação demonstrada na Tabela 1.

Tabela 1 - Fontes de recursos da Prefeitura Municipal

Nº Ord.	Especificação da Receita	mai/01	mai/02	mai/03	mai/04
1	IPTU	292.924	186.040	221.851	177.136
2	Imp. s/transferência de bens imóveis	116.344	65.220	76.989	84.546
3	Imp. s/serviços de qualquer natureza	396.249	425.555	573.802	548.850
4	Taxa de lic/loc. e verif. func. registro	27.880	3.876	4.378	3.747
5	Taxa de lic./exec. de obras	11.210	4.802	3.939	5.140
6	Taxa de licenciamento de publicidade	250	44	-	-
7	Alvará sanitário	17.186	10.105	11.660	18.831
8	Taxa corpo de bombeiros	7.151	4.011	5.339	27.638
9	Taxa de serviços urbanos	16.668	16.445	16.687	12.092
10	Taxa de iluminação pública	392	261.938	605	100.439
11	Taxa de serviços diversos	10.993	93.716	4.086	7.397
12	Taxa de coleta de lixo	87.376	48.500	59.566	44.223
13	Contribuição de melhoria	-	-	-	798
13	Rendas próprias municipais	13.256	15.292	16.494	13.707
14	Outras receitas patrimoniais	94.349	15.301	30.958	25.646
15	Fundo participação dos municípios	413.206	515.021	611.239	948.637
16	Cota parte fundo especial	-	-	-	-
17	Transf. Imposto s/propriedade rural	8.235	456	1.812	61
18	Transf. Imposto de renda retido na fonte	36.077	63.868	37.892	139.174
19	Royalties	-	-	-	6.025
20	Cota parte do I.P.I.- União	-	-	-	-
21	Outras transferências da União	698.748	480.232	200.703	71.511

22	Cota parte ICMS exportação	-	-	-	48.020
23	Cota parte ICMS	1.368.557	1.504.071	1.617.589	2.193.869
24	Cota parte IPVA	186.660	206.668	199.820	273.714
25	Outras transferências do Estado	-	-	-	114.074
26	FUNDEF	-	558.355	629.853	647.749
28	Cota parte do IPI - Estado	102.794	102.189	88.334	62.584
29	Multas diversas	120.253	150.473	63.010	123.845
30	Indenizações/restituições	-	-	-	-
31	Cobrança dívida ativa	159.913	111.152	326.620	236.095
32	Receitas feiras mercados e matadouros	3.456	7.625	7.010	-
33	Receitas de cemitérios	-	-	-	2.629
34	Serviços de expediente	15.336	6.881	5.572	5.938
35	Outras receitas municipais	32.757	41.635	20.464	79.404
36	Fundo de seguridade social	-	-	6.712	115.326
37	Receitas de capital	219.462	586.756	272.480	452.000
TOTAL		4.457.682	5.486.227	5.115.464	6.590.845

Fonte: dados da pesquisa.

A arrecadação totalizou a importância de R\$ 6.590.845,00 (seis milhões, quinhentos e noventa mil, oitocentos e quarenta e cinco reais), distribuídos conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Distribuição da arrecadação

Nº Ord.	Entidade	Receita	%
1	Prefeitura Municipal	1.633.427	24,78
2	Governo Estadual	3.291.991	49,95
3	Governo Federal	1.213.427	18,41
4	Receitas de Capital	452.000	6,86
TOTAL		6.590.845	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que o maior percentual de participação na receita durante o mês foi o arrecadado pelo Governo Estadual, com 49,95%, seguido pela arrecadação municipal, com 24,78%.

No corrente mês a receita total da Prefeitura aumentou 12,21% em relação a maio de 2003, conforme se demonstra na Tabela 3.

Tabela 3 – Receita total da Prefeitura Municipal de 2003 e 2004

Nº Ord.	Entidade	mai/03	mai/04	%
1	Prefeitura Municipal	1.455.742	1.633.427	112,21
2	Governo Estadual	2.535.596	3.291.991	129,83
3	Governo Federal	851.646	1.213.427	142,48
4	Receitas de Capital	272.480	452.000	165,88
TOTAL		5.115.464	6.590.845	128,84

Fonte: dados da pesquisa

Na Tabela 4 compara-se a receita do mês atual com a do mês imediatamente anterior.

Tabela 4 – Comparativo da receita atual e do mês anterior

Nº Ord.	Entidade	abr/04	mai/04	%
1	Prefeitura Municipal	1.606.719	1.633.427	101,66
2	Governo Estadual	3.015.456	3.291.991	109,17
3	Governo Federal	1.193.557	1.213.427	101,66
4	Receitas de Capital	270.863	452.000	166,87
TOTAL		6.086.595	6.590.845	108,28

Fonte: dados da pesquisa.

No corrente mês a receita total da Prefeitura aumentou 1,66% em relação ao mês anterior.

A arrecadação sob responsabilidade do Estado cresceu 9,17%; a da União cresceu 1,66%.

A Receita Líquida Disponível comportou-se conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 - Receita Líquida Disponível

Nº Ord.	Receitas	Valor
1.0	Receita Total	6.590.845
2.0	Deduções	1.320.596
3.0	Recursos vinculados	868.596
3.1	Fundo de seguridade social	115.326
3.2	Trânsito (60%) - 89	69.839
3.3	Bombeiros (100%) - 91	29.999
3.4	Guincho (100%) - 15	653
3.5	Vigilância sanitária (100%) - 220	18.831
3.6	DST/AIDS (100%) - 252	-
3.7	Receita anulação restos a pagar	-
3.8	Programa de alimentação escolar	43.615
3.9	FUNDEF - 525	480.290
3.10	Salário Educação	110.043
4.0	Receitas de Capital	452.000
	Receita Líquida Disponível	5.270.249

Fonte: dados da pesquisa

A receita líquida disponível (RLD) cresceu 6,49% em relação à do mês anterior. A Receita Líquida Disponível representa 83 % da Receita Bruta (17% de deduções).

4.2.2 Quanto à Despesa

Durante o mês em análise os gastos setoriais ocorreram de acordo com o demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 – Gastos setoriais da Prefeitura Municipal

Nº Ord.	Órgão	Valor	%
1	Câmara Municipal	180.000	2,82
2	Gabinete do Prefeito	69.209	1,09
3	Gabinete do Vice-Prefeito		0,00
4	Procuradoria Geral do Município	(237.278)	0,00
5	Secretaria de Administração	824.631	12,94
6	Secretaria de Fazenda	398.424	6,25
7	Secretaria de Desenvolvimento Social	170.851	2,68
8	Secretaria de Saúde	585.281	9,18
9	Secretaria de Educação	2.735.482	42,92
10	Secretaria de Planej. e Desenv. Urbano	177.614	2,79
11	Secretaria de Obras e Serviços Municipais	1.248.514	19,59
12	Secretaria de Agricultura e Abastecimento	126.149	1,98
13	Secretaria de Indústria, Comércio e Turismo	50.202	0,79
14	Secretaria da Criança e Adolescente	44.572	0,70

TOTAL	6.373.651	100,00
--------------	------------------	---------------

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se que o maior volume de gastos ocorreu na Secretaria de Educação, com 42,92%, seguida pela Secretaria de Obras e Serviços Municipais, com 19,59%.

Em relação à receita líquida disponível, as despesas com pessoal comportaram-se conforme Tabela 7.

Tabela 7 – Despesas com pessoal em relação à receita líquida disponível

	Mês	Despesa	R.L.D.	%	Nº Func.
1	Janeiro	2.763.840	4.620.172	59,82	3.078
2	Fevereiro	2.516.495	8.133.251	30,94	2.971
3	Março	2.781.238	5.311.915	52,36	3.520
4	Abril	2.936.225	4.949.193	59,33	3.609
5	Maior	3.129.006	5.270.249	59,37	3.749
6	Junho				
7	Julho				
8	Agosto				
9	Setembro				
10	Outubro				
11	Novembro				
12	Dezembro				
	TOTAL	14.126.805	28.284.780	49,94	

Fonte: dados da pesquisa

Nos primeiros cinco meses, a folha de pessoal representou 49,85% da receita líquida disponível.

O balancete financeiro extra contábil do mês de maio de 2004 com os valores empenhados teve a seguinte configuração (Tabela 8).

Tabela 8 - Balancete Financeiro Extracontábil – Valores empenhados
Balancete Financeiro Extracontábil - Maio/2004
 (Valores Empenhados + Provisão 13º Salário)

Ord.	Receitas	Valor Mês	Valor Ano	Ord.	Despesas	Valor Mês	Valor Ano
1	IPTU	177.136	3.016.324	1	Pessoal	3.129.006	14.126.805
2	Imp. S/Pr. e Circ.	548.850	2.875.595	2	Investimentos	737.601	5.040.684
3	Taxa Exerc. Poder	55.356	387.180	3	Custeio	1.606.375	11.033.961
4	Taxa Prest. Serv.	164.150	1.038.077	4	Dívida Pública	241.438	1.188.900
5	Transf. União	1.213.427	6.210.699	5	Rec. Vinculados	604.250	2.669.897
6	Transf. Estado	3.291.991	15.004.584	6	Desp. Exerc. Anter.	35.100	40.330
7	Cobr. Div. Ativa	236.095	1.391.859	7	Extraorçamentário		
8	Rec. De Capital	452.000	1.577.803			6.353.770	34.100.577
9	Outras Receitas	451.840	1.963.062		<i>Superávit</i>	237.075	
					<i>Déficit</i>		635.394
	TOTAL	6.590.845	33.465.183		TOTAL	6.590.845	33.465.183

O balancete financeiro extra contábil do mês em tela com os valores efetivamente pagos apresenta-se conforme evidenciado na Tabela 9.

Tabela 9 - Balancete Financeiro Extracontábil – Valores efetivamente pagos
Balancete Financeiro Extracontábil - Maio/2004
(Valores efetivamente pagos)

Ord.	Receitas	Valor Mês	Valor Ano	Ord.	Despesas	Valor Mês	Valor Ano
1	IPTU	177.136	3.016.324	1	Pessoal	3.114.143	14.171.823
2	Imp. S/Pr. e Circ.	548.850	2.875.595	2	Investimentos	794.195	3.048.787
3	Taxa Exerc. Poder	55.356	387.180	3	Custeio	2.127.187	7.500.305
4	Taxa Prest. Serv.	164.150	1.038.077	4	Dívida Pública	241.438	1.188.900
5	Transf. União	1.213.427	6.210.699	5	Rec. Vinculados	566.305	2.631.952
6	Transf. Estado	3.291.991	15.004.584	6	Desp. Exerc. Anter	35.100	40.330
7	Cobr. Div. Ativa	236.095	1.391.859	7	Extraorçamentário	301.258	3.747.533
8	Rec. De Capital	452.000	1.577.803			7.179.626	32.329.630
9	Outras Receitas	451.840	1.963.062		<i>Superávit</i>		1.135.553
					<i>Déficit</i>	588.781	
	TOTAL	6.590.845	33.465.183		TOTAL	6.590.845	33.465.183

Fonte: dados da pesquisa

O déficit registrado no mês em análise corresponde à aproximadamente 8,93% do total arrecadado no mesmo período, porém, no ano apresenta um superávit da ordem de 3,39% do total arrecadado no ano.

Na Tabela 10 demonstra-se a situação do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental – FUNDEF.

Tabela 10 - Situação do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental

Mês	Repassse P.M.	Repassse Fundo	Repassse Total Fundef
Janeiro	415.439	391.913	807.352
Fevereiro	470.890	198.749	669.639
Março	384.044	402.848	786.892
Abril	423.764	278.984	702.748
Maio	480.490	167.259	647.749
Junho	-	-	-
Julho	-	-	-
Agosto	-	-	-
Setembro	-	-	-
Outubro	-	-	-
Novembro	-	-	-
Dezembro	-	-	-
TOTAL	2.174.627	1.439.753	3.614.380

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que para cada R\$ 1,00 (um real) que esta Prefeitura alocou no FUNDEF, retornou aproximadamente R\$ 1,66 (um real e sessenta e seis centavos).

4.2.3 Análise dos dados

A folha de pagamento de pessoal ficou em 49,85% da receita líquida disponível para os cinco primeiros meses do corrente exercício, registrando aumento, em relação à média do anterior, da ordem de 4,31% (mais 140 funcionários).

De acordo com a Lei nº 101/00, considerando o mês de maio e os onze meses anteriores, o percentual da folha atinge 52,54% da receita corrente líquida. Alerta-se para o fato de que esse percentual está acima do limite prudencial que é de 51,30% (95% de 54%).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 22, parágrafo único, determina:

se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual [...];

II - criação de cargo, emprego e função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora-extra [...].

Mais uma vez alerta-se para o fato de que a folha de pagamento está muito elevada, em que pese o aumento da receita.

Convém salientar, que a atual estrutura de gastos do Município é incompatível com os valores arrecadados. A pressão sobre o caixa está tornando-se insuportável.

5 Conclusões

O presente trabalho, aplicado durante três anos em uma prefeitura catarinense, identificou a carência de relatórios gerenciais que auxiliem o gestor público na tomada de decisão, da prefeitura pesquisada.

O administrador público decide sobre o destino de milhões de reais, na maioria das vezes por pura intuição. Ou não possui relatórios compatíveis com sua necessidade de decidir, ou os relatórios não chegam às suas mãos em tempo hábil.

A análise das demonstrações contábeis públicas é de fundamental importância para os administradores públicos, pois ajudam a vislumbrar diversos cenários futuros de sua prefeitura, além de melhorar seu nível de informação.

É impossível uma decisão ser melhor do que o nível de informação que um administrador detenha. Quem é mal informado, decide mal. Porém, para que se proceda a análise das demonstrações contábeis públicas, é necessário que a contabilidade seja confiável e que o fechamento mensal das contas ocorra em tempo hábil.

Com base na pesquisa realizada, sugere-se que sejam desenvolvidos outros estudos na área econômico-financeira pública, a fim de serem encontradas novas técnicas que contribuam para aprimorar a administração financeira pública, tão carente de profissionais habilitados.

Como alternativas de solução para a Prefeitura Municipal pesquisada, sugere-se as seguintes medidas:

a) reunião do Colegiado para conscientizar os senhores secretários e colher sugestões;

b) estabelecimento de prioridades dentro dos contratos já efetuados e cancelamento dos restantes;

c) proibição, por tempo indeterminado, até regularização dessa situação, de autorização de gastos com diárias e passagens;

d) determinação de corte de 40% das despesas de custeio;

e) observação rígida da prática de empenhamento prévio (estimativo);

f) proibição do processamento de qualquer empenho, a não ser com autorização expressa do Senhor Secretário da Fazenda Municipal.

Além disso, recomenda-se redobrada atenção com as contas públicas. Com o advento da Lei nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal - , publicada no Diário Oficial da União (Brasil) em 05 de maio de 2000, aumentou substancialmente a responsabilidade dos administradores públicos com a transparência de seus atos e a boa alocação dos escassos recursos dos contribuintes.

Referências

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRASIL. LEI nº 6404/76. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRASIL. LEI nº 8666/93. Publicada no D.O.U. 29 de junho de 1993.
- BRASIL. LEI COMPLEMENTAR nº 101/00. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Portaria nº 180/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. 21 de maio de 2001.
- BRASIL. Portaria nº 211/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. 04 de junho de 2001.
- BRASIL. Portaria nº 212/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. 04 de junho de 2001.
- BRASIL. Portaria nº 471/00. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. 2000.
- BRASIL. Resolução nº 78/98. Senado Nacional. 1998.
- CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CRUZ, Flávio da (coordenador). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ESTADO DE SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria Orçamentação. **Manual técnico de orçamento: instruções para elaboração da proposta orçamentária do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis: IOESC, 2000.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LAKATOS, Eva Mari & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamento de metodologia científica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- MACHADO JÚNIOR, S. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **Lei 4320/64**. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.
- WALTER, Milton Augusto. **Introdução à análise de balanços**. São Paulo: Saraiva, 1982