

# *Resultado Econômico: Um Novo Paradigma na Administração Pública*

*Valmor Slomski \**

## **RESUMO:**

Este artigo avalia o desempenho econômico de uma escola pública municipal, tal como faz a firma por meio da demonstração do resultado do exercício, valendo-se de um modelo de demonstração do resultado econômico, onde os gestores das entidades públicas são avaliados por meio de uma demonstração de resultados que evidencie lucro ou prejuízo, diferentemente das demonstrações contábeis preconizadas na Lei 4.320/64, que apresentam, apenas superávit ou déficit, que por si só, são incapazes de diminuir a assimetria informacional, entre o Estado e a Sociedade.

---

\*Contador, CRC/SC nº 12.026/O Professor da UNOESC – Campus de Chapecó, da FACIPAL – Palmas/PR e UNIVALI – Campus de Biguaçu/SC. Doutor e Mestre em Controladoria pela FEA/USP.

## INTRODUÇÃO

Este artigo enfoca a necessidade de dar outra dimensão às demonstrações contábeis das entidades públicas, haja vista que os recursos envolvidos na administração das entidades públicas são significativos, e que a contabilidade nessas entidades não registra, não mensura e não demonstra o resultado econômico do serviço prestado à sociedade.

De acordo com DRUCKER<sup>1</sup>, “as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes — e muito mais difíceis de se medir e controlar — na instituição sem fins lucrativos do que na empresa”.

Ainda, concordando com THOMAS JEFFERSON<sup>2</sup>, “cada geração deve exigir um novo conjunto de objetivos e padrões de desempenho para os seus governantes..” Assim sendo, e em face à tendência mundial de privatização dos serviços públicos, e a política nesse sentido, assumida pelo Brasil, pergunta-se:

✓ Em que bases os gestores públicos estão tomando tais decisões?

Uma empresa privada será eficaz se cumprir com sua missão e garantir a sua continuidade somente garantirá a sua continuidade, se obtiver lucro.

Este artigo utiliza um modelo para demonstrar o resultado econômico gerado por entidade pública, utilizando-se do conceito do custo de oportunidade, com o objetivo de contribuir com a melhoria do processo de tomada de decisão dos gestores públicos, e, ainda, contribuir para a diminuição da assimetria informacional entre o Estado e a Sociedade.

### 1. A CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

Para entender e compreender a contabilidade pública, definida por PETRI<sup>3</sup> como “um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno.”, faz-se necessário conhecer a Lei 4.320/64 de 17.03.64, que preocupa-se fortemente com o controle orçamentário, ou seja, com o exato cumprimento do que foi estabelecido na Lei Orçamentária Anual, que define quais serão as receitas (as fontes de recursos) e qual o montante que será arrecadado e, ainda, de que forma esses recursos serão consumidos.

Apesar de elaborada com o melhor requinte, a Lei 4.320/64 não se propõe a demonstrar aquilo que é visto na contabilidade aplicada as empresas privadas, o lucro. Essa “falha” da Lei 4.320/64 ao longo dos anos já lhe rendeu críticas e ensaios para aproximá-la das demonstrações financeiras definidas pela Lei das Sociedades Anônimas.

Por entender-se que não é a Lei 4.320/64, que deve ser modificada, alterada ou revogada, é que este artigo procurará avançar, fazendo com que os cidadãos, compreendam que não é a mudança da Lei que fará melhorar as demonstrações contábeis da entidade pública, e sim o que deve mudar é a visão sobre o que deve ser mensurado, demonstrado e analisado.

A Lei 4.320/64<sup>4</sup>, em seu título IX - Da Contabilidade - Capítulo 1, Disposições Gerais, estabelece, como um dos objetivos da Contabilidade Pública, a análise e interpretação do resultado

<sup>1</sup> DRUCKER, P. F. *Administração de organizações sem fins lucrativos - princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994, p. 79.

<sup>2</sup> *Apud* KELLY, R. M. *Promoting productivity in the public sector*. New York: St. Martin's Press Inc., 1988, p. 3.

<sup>3</sup> PETRI, N. *A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contrabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, p.4.

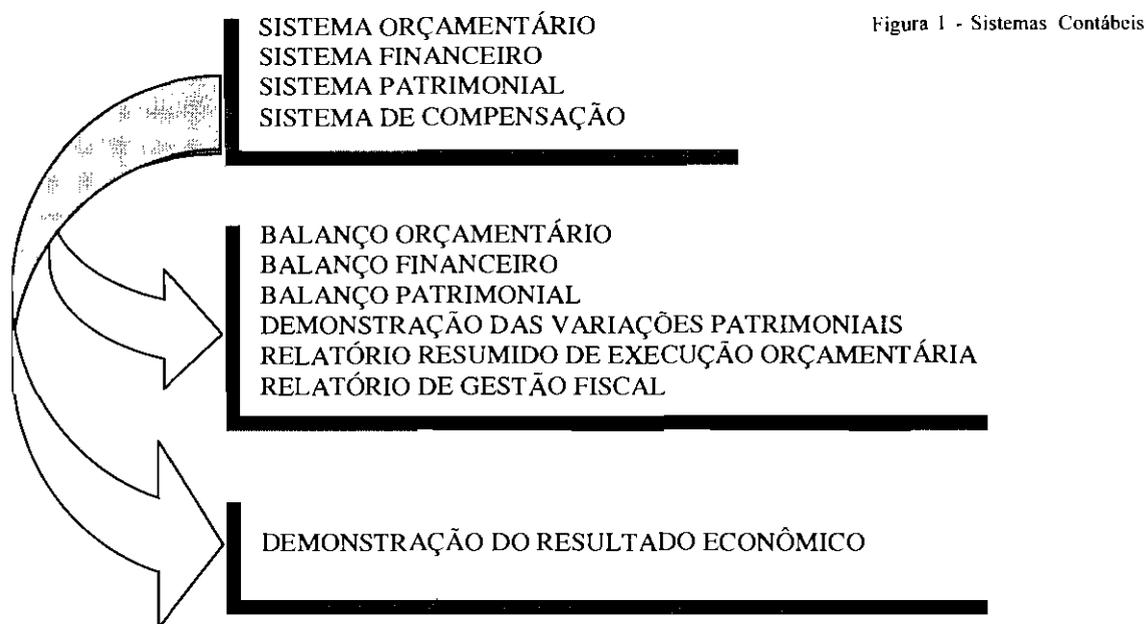
<sup>4</sup> BRASIL. *Lei 4320 de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos município e do distrito federal*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

econômico da entidade pública, conforme pode ser verificado no Artigo 85, a seguir:

“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

Os resultados gerais do exercício, do ponto de vista legal, nas Entidades Públicas são demonstrados através do Balanço Orçamentário, do Balanço Financeiro, do Balanço Patrimonial e das Demonstrações das Variações Patrimoniais, definidos pela Lei 4.320/64 e de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>5</sup>, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

Este artigo evidencia a importância da aplicação do modelo conceitual de Mensuração e Demonstração do Resultado Econômico<sup>6</sup>, para que seja possível a análise e interpretação do artigo supra citado e para a diminuição da assimetria informacional entre o Estado e a Sociedade.



## 2. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para MEIRELLES<sup>7</sup>, “Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas”.

De acordo com TEIXEIRA & SANTANA<sup>8</sup> “a administração pública e suas entidades, em certo sentido, *pertencem* aos cidadãos”. E, é de acordo com este princípio que o artigo

<sup>5</sup> BRASIL. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. CFC – Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Brasília, 2001.

<sup>6</sup> SLOMSKI, V. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta. Chapecó: Argos Editora Universitária, 2001. p. 56.

<sup>7</sup> MEIRELLES, H. L. Direito administrativo brasileiro. 25.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 59.

<sup>8</sup> TEIXEIRA, H. & SANTANA, S. M. Remodelando a gestão pública. São Paulo: Edgard Blücher, 1994. p.10.

conduzirá sua linha de ação entendendo que a administração pública é exercida pelos órgãos da administração direta, indireta e pelos órgãos da administração delegada.

Para atingir a plena satisfação das necessidades da população, segundo SILVA<sup>9</sup> “a administração pública é dividida, segundo as atividades que exerce, em atividades-meio e atividades-fins”.

Sendo que as atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública através das funções de assessoramento e chefia e dos serviços auxiliares. Já as atividades-fins têm como objetivo assegurar a realização dos serviços públicos caracterizados como essenciais, cujas finalidades são, as de promover o bem-estar social da coletividade.

## 2.1 Serviço Público

Considera-se serviço público o conjunto de atividades-meio e de atividades-fins que são exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, indiretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem estar social da coletividade.

Cabendo ao Estado, através de seus controles internos criar condições para, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma demonstrar o seu *Accountability* e de justificar a cobrança de impostos, considerando-se que o esteriótipo do serviço público com a sociedade revela-se negativo, contradizendo os fins para o qual fora criado.

## 2.2 *Accountability* na Administração Pública

Na administração pública é, certamente, onde se deve estar presente a filosofia da *accountability*, pois quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

Para NAKAGAWA<sup>10</sup>, “sob a Teoria dos Contratos, sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira escorreita com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. Esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorreita e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de *accountability*.”

## 3. CONCEITOS FUNDAMENTAIS

✓ **Missão** – Todas as organizações privadas ou públicas são constituídas para satisfazer a necessidade das pessoas, sendo assim, nascem com o objetivo de cumprir uma missão. CRUZ<sup>11</sup> define missão “como a razão de ser da organização”. Ainda, segundo CATELLI & GUERREIRO<sup>12</sup>, para que a empresa cumpra a sua missão ela é criada sob o pressuposto da continuidade, sendo que “a garantia da continuidade da empresa só é obtida quando o valor econômico dos bens e serviços que a empresa produz e oferece ao mercado é superior ao valor econômico dos recursos (bens e serviços) que a empresa obtém do mercado e consome nesse processo produtivo de agregação de valor”. Em outras palavras, a empresa terá sua continuidade garantida, se obtiver lucro suficiente para repor todos os ativos consumidos no processo produtivo.

<sup>9</sup> SILVA, L. M. da. *Contabilidade governamental - um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1988. p.19.

<sup>10</sup> NAKAGAWA, M. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994. p.19.

<sup>11</sup> CRUZ, R. I. *Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para gestão econômica*. 1991. p.33.

Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

<sup>12</sup> CATELLI & GUERREIRO, Op. cit. p.4.

✓ **Modelo** – Para GUERREIRO<sup>13</sup> “um modelo pode ser caracterizado como um artifício para expressar a teoria de forma clara e conveniente. É uma simplificação deliberada para facilitar a compreensão de estruturas e relações complexas, através da segregação dos aspectos fundamentais relativos ao problema em foco”.

✓ **Modelo de Mensuração** – O modelo de mensuração tem por finalidade determinar as inter-relações entre os fatores a serem mensurados. Para CRUZ,<sup>14</sup> “mensuração é a designação de números que representam algum atributo de um objeto ou evento de interesse”. Segundo ela, apesar de simples, a definição introduz alguns conceitos. Primeiramente tem-se um objeto ou evento de interesse que representa um objeto do mundo real, relacionado com outro(s) objetos ou eventos através do processo de designação de números.

Para VASCONCELOS,<sup>15</sup> “o modelo de mensuração tem a ver com o processo de avaliar, estimar ou atribuir valor a um determinado objeto ou evento. Objetiva fixar meios de se estabelecer corretamente o valor de alguma coisa”.

✓ **Entidade Pública** – Para os fins deste artigo a entidade pública deve ser vista como entidade com fins lucrativos, pois segundo PINDYCK E RUBINFELD<sup>16</sup>, a Teoria da Empresa tem como premissa básica que “as empresas procuram maximizar seus lucros. A teoria utiliza tal suposição para explicar como as empresas determinam os números de mão de obra, capital e matérias-primas de que fazem uso para a produção, assim como a dimensão desta produção. Tais determinações dependem dos custos dos fatores envolvidos na produção, ou seja, mão de obra, capital e matérias-primas, bem como da quantia que a empresa pode receber por sua produção”.

Os gestores das entidades públicas criam unidades prestadoras de serviços para a satisfação das necessidades dos membros da sociedade, que poderiam ser supridas por uma empresa com fins lucrativos.

De acordo com SANTOS<sup>17</sup>, “esta premissa parte da suposição de que o comportamento dos gestores de cada organização é racional, portanto, tomam decisões de forma a maximizar o retorno de unidade monetária investida. Empresas que não objetivem a maximização dos lucros provavelmente não sobreviverão. Esta regra também vale para qualquer tipo de empresa e em qualquer estrutura de mercado, competitiva ou não”.

✓ **Receita** - Para a mensuração do resultado econômico, faz-se necessário conceituar e ou definir receita econômica. Para tanto, são apresentados conceitos ou definições de receita segundo alguns autores, para, a partir desses conceitos, apresentar o conceito de receita econômica.

Definindo receita SPROUSE & MOONITZ<sup>18</sup> “receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período”.

**IUDICIBUS**<sup>19</sup>, comentando essa definição, diz que “esta definição é uma das melhores, pois caracteriza o que é essencialmente a receita e dá margem a uma ampla gama de formas

<sup>13</sup> GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. p. 62. Tese (Doutoramento em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

<sup>14</sup> CRUZ, Op. cit. p. 42.

<sup>15</sup> VASCONCELOS, M. T. C. **O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica**. 1994. p. 35. Dissertação em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

<sup>16</sup> PINDYCK, R. S. & RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. São Paulo, Makron Books, 1994. p. 4.

<sup>17</sup> SANTOS, Op. cit., p. 117.

<sup>18</sup> *Apud* IUDICIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 128.

<sup>19</sup> IUDÍBUS, Op. Cit., p. 128.

pelas quais pode ser reconhecida, colocando bem o fato de que o mercado deverá validar o esforço desenvolvido pela empresa, atribuindo um valor de troca à produção de bens e serviços. Em outras palavras, uma empresa pode ter manipulado fatores, incorrido em custos, mas, se o mercado não conferir um valor de troca a esse esforço, não existirá receita para ela”.

**PORTER**<sup>20</sup>, “em termos competitivos, valor é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes oferece. O valor é medido pela receita total, reflexo do preço que o produto de uma empresa impõe e as unidades que ela pode vender”.

A época do reconhecimento e o valor do registro da receita da transação é determinado pelo princípio fundamental da contabilidade da Realização da Receita com a confrontação da despesa, obedecido o regime contábil da competência.

Receita por serviços prestados, portanto, é reconhecida, dentro deste princípio, quando os serviços tenham sido executados.

Entretanto, quando se trata de receita de entidades públicas, o termo receita refere-se ao recebimento de impostos e das transferências<sup>21</sup> correntes e de capital, tomando desta forma outra roupagem, que se caracteriza como todas as entradas de recursos na entidade, independentemente da contraprestação de serviços ou de entrega de produto.

Os cidadãos pagam impostos e esperam obter em troca serviços públicos, como vimos, é a função precípua da administração pública. Entretanto, a contabilidade nas entidades públicas trata os impostos arrecadados como receita. Em contraposição a isso, entende-se que, todo o dinheiro que entra na entidade pública que não esteja relacionado com o pagamento de serviços prestados, não será receita para ela.

Será sim, como na empresa uma integralização de capital feita pelo seu sócio, para que o gestor, de posse desse recurso aplique no ativo da entidade e preste serviços aos cidadãos, que em última instância são sócios, desta sociedade que visa a prestação de serviços para todos que dela fazem parte, e, em se atribuindo valor de troca a esses serviços, como na empresa, isso será receita para a entidade pública.

✓ **Conceito de Receita Econômica** – “Receita Econômica, para a entidade pública, será a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado”<sup>22</sup>.

✓ **Custo de Oportunidade** – É o menor preço de mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão (em um mercado competitivo), com similar qualidade e oportunidade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público.

#### 4. MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A literatura contábil define a expressão resultado econômico, como sendo o melhor sinalizador do grau de eficácia da empresa. Segundo CATELLI & GUERREIRO<sup>23</sup>, “o lucro ou resultado econômico é o melhor indicador do nível de eficácia das empresas”.

Observa-se que os autores tratam como sinônimos as palavras lucro e resultado econômico, contudo a palavra lucro traz no seu bojo o fator positivo entre receita e custos. Já a

<sup>20</sup> PORTER, M. *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 34.

<sup>21</sup> Transferências referem-se a Impostos transferidos de uma esfera de governo para a outra.

<sup>22</sup> SLOMSKI, Op. Cit., p. 53.

<sup>23</sup> CATELLI, A. & GUERREIRO, R. *Seminário gestão econômica de empresas - GECON - FEA/USP, set./1994*, pg.5.

palavra resultado caracteriza-se pela diferença, por exemplo: diferença entre receita e despesa, se positivo será lucro, se negativo será prejuízo.

Entretanto, a afirmativa feita pelos pesquisadores é conclusiva, pois se apurado adequadamente o resultado econômico, que obviamente poderá ser lucro ou prejuízo, será o melhor indicador do nível de eficácia das empresas.

Assim, o resultado econômico será a diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos/variáveis e indiretos identificáveis à entidade pública que a produziu.

#### 4.1 Modelo Conceitual de Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas

Para a mensuração do resultado em entidades públicas, certamente será importante se ter presente alguns pressupostos, pois:

✓ se não existisse o serviço público, num país capitalista e mercado competitivo, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista, para a contratação de serviços;

✓ a entidade pública tem como missão prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;

✓ cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos, para a manutenção da entidade pública.

Como salientou-se anteriormente, o resultado econômico é o melhor indicador do nível da eficácia da entidade e de acordo com o art. 85 da Lei 4.320/64, os serviços de contabilidade nas entidades públicas serão organizados de forma a permitir, dentre outros: a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Esta interpretação é prejudicada ao nosso ver pois os demonstrativos contábeis produzidos pela contabilidade pública brasileira, segundo a Lei 4.320/64, não possibilitam tal interpretação, pois o foco da Lei é o financeiro e não o econômico.

Assim, entende-se que o modelo de mensuração do resultado econômico, preconizado por SLOMSKI, possa viabilizar um novo modelo de prestação de contas na administração pública.

Figura II - Demonstração do Resultado Econômico em Entidades Públicas

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	
(+)	RECEITA ECONÔMICA
(-)	CUSTO DIRETOS
(=)	MARGEM BRUTA
(-)	DEPRECIações
(-)	CUSTOS INDIRETOS
(=)	RESULTADO ECONÔMICO

Onde:

- ✓ A Receita Econômica será apurada multiplicando-se o número de serviços prestados pelo seu custo de oportunidade.
- ✓ Os Custos dos Serviços Prestados serão aqueles efetivamente consumidos no mês, em função das unidades produzidas, considerando-se o princípio da competência.
- ✓ A depreciação econômica dos equipamentos será calculada em função do fluxo dos benefícios futuros esperados de cada um dos componentes do ativo, colocados a disposição dos gestores.

- ✓ Os custos indiretos dos serviços prestados são aqueles que não fazem parte da unidade de serviços, contudo, sem eles seria impossível disponibilizá-los, controlá-los e administrá-los.

## 5. APLICAÇÃO DO MODELO CONCEITUAL

- ✓ Entidade: Escola Básica Municipal Bom Pastor de ensino fundamental de 1ª a 8ª Séries.

Dados:

- ✓ Alunos por turno / série

MATUTINO		VESPERTINO	
TURMAS	ALUNOS	TURMAS	ALUNOS
1ª Série	32	1ª Série	34
2ª Série	29	2ª Série	35
3ª Série	33	3ª Série	33
4ª Série	35	4ª Série	34
5ª Série	34	5ª Série	33
6ª Série	33	6ª Série	35
7ª Série	32	7ª Série	34
8ª Série	35	8ª Série	35
Total .....	263	Total .....	273

- ✓ Despesas Registradas no Sistema Orçamentário da Contabilidade do Município.

Pessoal Civil	R\$	12.054,00
Obrigações Patronais	R\$	5.773,85
Material de Consumo	R\$	1.955,00
Serviços de Terceiros e Encargos	R\$	725,00
Total .....	R\$	20.507,85

- ✓ Quadro de Pessoal da Escola

José da Silva	Diretor	R\$	1.560,00
Mariza Bittencourt	Secretária	R\$	752,00
Marcia de Oliveira	Bibliotecária	R\$	1.123,00
Gissele de Medeiros	Professora 1ª Série M/V	R\$	945,00
Carla Mendes	Professora 2ª Série M/V	R\$	965,00
Graziele de Souza	Professora 3ª Série M/V	R\$	954,00
Fernanda de Jesus	Professora 4ª Série M/V	R\$	932,00
Catia dos Santos	Professora 5ª Série M/V	R\$	1.100,00
Marcela dos Reis	Professora 6ª Série M/V	R\$	987,00
Tania de Quadros	Professora 7ª Série M/V	R\$	989,00
Laura de Brito	Professora 8ª Série M/V	R\$	1.052,00
Suzane da Silva	Servente	R\$	350,00
Patricia Klauss	Servente	R\$	345,00
Total da Folha de Pagamento da Escola .....		R\$	12.054,00

✓ Encargos Sociais sobre a Folha de Pagamento do mês de Março de 2001.

Encargos	%	Valor
Iapas + Fgts + Outros	36,80	4.435,87
Décimo Terceiro Salário	8,33	1.004,09
Adicional de Férias	2,77	333,89
Total .....	R\$	5.773,85

✓ Outras Despesas Mensais

Energia Elétrica	R\$	250,00
Água	R\$	350,00
Telefone	R\$	125,00
Material de Expediente	R\$	725,00
Material de Limpeza e Higiene	R\$	1.230,00
Total .....	R\$	2.680,00

✓ Custo de Oportunidade (Menor preço de mercado para as mensalidades, considerando-se o nível da Escola Municipal)

Mensalidade de 1ª a 4ª Séries	R\$	85,00
Mensalidade de 5ª a 8ª Séries	R\$	100,00

✓ Receita Econômica Produzida, no mês, pela Escola Básica Municipal Bom Pastor

MATUTINO			
SÉRIES	NÚMERO DE ALUNOS	CUSTO DE OPORTUNIDADE	RECEITA ECONÔMICA
Séries de 1ª a 4ª Séries	129	85,00	10.965,00
Séries de 5ª a 8ª Séries	134	100,00	13.400,00
Receita Econômica no Turno Matutino.....R\$			24.365,00
VESPERTINO			
SÉRIES	NÚMERO DE ALUNOS	CUSTO DE OPORTUNIDADE	RECEITA ECONÔMICA
Séries de 1ª a 4ª Séries	136	85,00	11.560,00
Séries de 5ª a 8ª Séries	137	100,00	13.700,00
Receita Econômica no Turno Vespertino.....R\$			25.260,00
Receita Econômica Mensal da Escola Municipal Bom Pastor .....			R\$ 49.625,00

- ✓ Demonstração do Resultado Econômico da Escola Municipal Bom Pastor no Mês de Março de 2001.

<b>Elementos</b>	<b>Valor R\$</b>
<b>Receita Econômica</b>	<b>49.625,00</b>
<b>Custos Diretos</b>	<b>(12.999,60)</b>
<b>Pessoal Civil</b>	<b>(11.719,60)</b>
Salário Diretos (Professores)	(7.924,00)
Encargos Sociais Diretos	(3.795,60)
<b>Material de Consumo</b>	<b>(330,00)</b>
Material de Expediente	(330,00)
<b>Serviços de Terceiros e Encargos</b>	<b>(150,00)</b>
Energia Elétrica	(150,00)
<b>Depreciação Bens Móveis e Imóveis</b>	<b>(800,00)</b>
Bens Móveis	(180,00)
Bens Imóveis	(620,00)
<b>Margem Bruta</b>	<b>36.625,40</b>
<b>Custos Indiretos</b>	<b>(9.008,25)</b>
<b>Pessoal Civil</b>	<b>(6.108,25)</b>
Salários Indiretos	(4.130,00)
Encargos Sociais Indiretos	(1.978,25)
<b>Material de Consumo</b>	<b>(1.625,00)</b>
Material de Expediente	(395,00)
Material de Higiene e Limpeza	(1.230,00)
<b>Serviços de Terceiros e Encargos</b>	<b>(575,00)</b>
Energia Elétrica	(100,00)
Água	(350,00)
Telefone	(125,00)
<b>Depreciação Bens Móveis e Imóveis</b>	<b>(700,00)</b>
Bens Móveis	(255,00)
Bens Imóveis	(445,00)
<b>Resultado Econômico</b>	<b>27.617,15</b>

O resultado orçamentário, considerando-se uma receita orçamentária de R\$ 20.600,00 e uma despesa orçamentária de R\$ 20.507,85 é apresentado indicando um superávit orçamentário do exercício de R\$ 92,15.

O resultado financeiro, considerando-se que não houvessem recursos financeiros de exercícios anteriores é de R\$ 92,15 em caixa para o exercício seguinte, demonstrando um superávit financeiro.

O resultado patrimonial, considerando-se que a depreciação dos bens móveis e imóveis de R\$ 1.500,00 e superávit financeiro de R\$ 92,15, houve um déficit patrimonial de R\$ 1.407,85.

O resultado econômico da entidade, no entanto, no mesmo período é de R\$ 27.617,15, evidenciando um lucro econômico para a sociedade.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No caso apresentado, neste artigo, a sociedade obteve um lucro econômico de R\$ 27.617,15, haja vista que a receita econômica produzida no período foi de R\$ 49.625,00 com um consumo de recursos orçamentários de R\$ 20.507,85 e um consumo de ativos de R\$ 1.500,00 considerando-se a depreciação dos bens móveis e imóveis utilizados na produção dos serviços de ensino fundamental.

O controle da arrecadação e o controle dos gastos, podem ser expressos nos moldes da contabilidade pública, segundo a Lei 4.320/64, aplicada às entidades públicas de direito interno.

Contudo, para que a contabilidade dessas entidades possa expressar o resultado econômico, deve ser calculada a receita econômica, para que dela sejam subtraídos os custos inerentes à sua produção. E, assim, se possa demonstrar o seu resultado econômico.

Assim como na empresa, da receita produzida no período, foram deduzidos os custos de sua produção, respeitando o princípio fundamental de contabilidade - Da realização da receita com a confrontação da despesa - fez com que o desempenho dos gestores daquela escola fosse evidenciado, da forma pela qual a sociedade está acostumada a avaliar os gestores das entidades privadas.

Talvez, este artigo possa remeter futuros pesquisadores ao encontro dos pesquisadores norte americanos HARR & GODFREY<sup>24</sup>, onde por meio de suas pesquisas procuram uma abordagem inovativa, a qual sugere que seja mensurado o lucro gerado pelo servidor público à sociedade e seja distribuída uma “participação nos lucros” aos servidores do setor.

Contudo, baseado neste artigo, e em outros estudos, tais como os de HARR & GODFREY, (1992) e de SLOMSKI (1996)<sup>25</sup>, universidades, hospitais, escolas públicas federais, estaduais e municipais poderão iniciar a medição de seus resultados econômicos, fazendo com que num futuro próximo tenhamos novos padrões de avaliação de desempenho para os governantes.

Finalizando, pode-se concluir ainda que, para que as entidades de direito público interno venham a desenvolver a mensuração da receita econômica, muito esforço deverá ser desenvolvido pela sociedade, que elege um de seus membros para gerir o seu patrimônio, e que cobra deles nova postura, vis-a-vis Lei de Responsabilidade Fiscal, possam tomar decisões de fazer ou deixar de fazer alguma atividade tomando por base o resultado econômico para a suas tomadas de decisões. E, para que o gestor eleito, ao final do seu mandato ou a qualquer tempo, preste seu “accountability” de outra forma, que não essa mostrada apenas pelas realizações de obras visíveis a olho nu, e, sim, venha à sociedade demonstrando concretamente aquilo que fez em benefício da coletividade de forma objetiva, baseado em demonstrativos capazes de comprovar quão lucrativa foi sua gestão do patrimônio, naquele período.

---

<sup>24</sup> HARR, D. J. & GODFREY, J. T. **Making Government “PROFITABLE” Private sector service performance measures can improve the efficiency service delivery.** Management Accounting . February 1992. p. 56.

<sup>25</sup> SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta.** 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

## **BIBLIOGRAFIA CONSULTADA**

**BRASIL. Lei 4320 de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos município e do distrito federal.** 16 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

**BRASIL. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.** CFC – Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Brasília, 2001.

**CATELLI, A. & GUERREIRO, R. Seminário gestão econômica de empresas - GECON - FEA/USP, set./1994.**

**CRUZ, R. I. Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para gestão econômica.** 1991. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

**DRUCKER, P. F. Administração de organizações sem fins lucrativos - princípios e práticas.** São Paulo: Pioneira. 1994.

**GUERREIRO, R. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade.** 1989. Tese (Doutoramento em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contrabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

**HARR. D. J. & GODFREY. J. T. Making Government “PROFITABLE” Private sector service performance measures can improve the efficiency service delivery.** Management Accounting . February 1992.

**IUDICIBUS, S. Teoria da Contabilidade.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

**KELLY, R. M. Promoting productivity in the public sector.** New York: St. Martin's Press Inc., 1988.

**MEIRELLES, H. L. Direito administrativo brasileiro.** 25.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

**NAKAGAWA, M. ABC - custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

**PETRI, N. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

**PINDYCK, R. S. & RUBINFELD, D. L. Microeconomia.** São Paulo, Makron Books, 1994.

**PORTER, M. Vantagem Competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 34.

**SILVA, L. M. da. Contabilidade governamental - um enfoque administrativo.** São Paulo: Atlas, 1988.

**SLOMSKI, V. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta.** Chapecó: Argos Editora Universitária, 2001.

TEIXEIRA, H. & SANTANA, S. M. **Remodelando a gestão pública**. São Paulo: Edgard Blücher, 1994.

VASCONCELOS, M. T. C. **O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica**. 1994. Dissertação em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.