

A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EM ENTIDADES PÚBLICAS DE ADMINISTRAÇÃO DIRETA

STATEMENT OF THE ECONOMIC RESULT AS A PERFORMANCE EVALUATION TOOL IN THE DIRECT ADMINISTRATION OF GOVERNMENT ENTITIES

VALMOR SLOMSKI
valmor@usp.br

PAULO ARNALDO OLAK
olak@uel.br

ERASMO MOREIRA CARVALHO
macarva@usp.br

GISSELE SOUZA
gisouza@mp.sc.gov.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo demonstrar o resultado econômico produzido pela administração pública direta. Inicialmente conceitua-se a administração pública, discute-se sobre o processo de mensuração e sobre a demonstração do resultado econômico, como ferramenta que contribui para atenuar a assimetria de informação entre o Estado e a sociedade, considerando as dificuldades que a segunda tem em entender a linguagem contábil das prestações de contas governamentais. Em seguida, aplica-se a referida demonstração na Secretaria de Saúde do Município de Biguaçu (SC), a qual apresenta ganho econômico para a sociedade local, evidenciando por meio da receita econômica, o real valor do serviço público e do servidor público, potencializa-a com sua aplicação como instrumento de avaliação de desempenho capaz de contribuir para o processo decisório dos usuários internos e externos da administração pública.

Palavras-chave: administração pública, contas públicas, avaliação de desempenho.

ABSTRACT

The objective of this paper is to demonstrate the economic result produced by direct public administration. Initially the concept of public administration is defined, followed by a discussion about measurement process and about the statement of the economic result as a tool that helps attenuate the asymmetry of information between State and society, considering the difficulty that the latter has to understand the accounting language in the reporting of public accounts. Next said result is applied in the Division of Public Health of the Health Department in the city of Biguaçu (SC, Brazil), which presents an economic gain for the local society and shows, by means of the economic result, the actual value of public service and public servant. Its application makes the economic result a potential evaluation instrument of the performance capable of contributing to the decision making process of internal and external users of public administration.

Key words: public administration, government accounts, performance evaluation.

INTRODUÇÃO

A administração pública mundial e a brasileira, nas últimas décadas, especialmente na década de 1990, vêm reestruturando-se institucionalmente, visando a atender a evolução das demandas sociais, tendo causado impactos sob as atividades gerenciais do Estado.

No entanto, percebe-se que, do ponto de vista contábil (no tocante à prestação de contas), no caso brasileiro, a ad-

ministração pública pouco evoluiu desde a instituição da Lei nº 4320 de 17 de março de 1964 até a publicação da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Em geral observa-se a introdução de dois relatórios (o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, composto por 17 anexos, e o Relatório de Gestão Fiscal, composto por oito anexos) capazes de deixar mais transparentes as prestações de contas das entidades públi-

cas, no que se refere aos montantes recebidos e na forma em que foram gastos.

A contabilidade como ciência preocupa-se em relatar fatos administrativos com base na estrutura conceitual básica, respeitando postulados, princípios e convenções contábeis. Da mesma forma, a contabilidade pública governamental brasileira tem direcionado suas energias no intuito de prestar contas de fatos administrativos, relatando em suas demonstrações financeiras, elementos de controle, inerentes às receitas arrecadadas e às despesas executadas nas funções de governo, nos programas, nos projetos e nas atividades que de fato consumiram os recursos públicos.

Entretanto, essas demonstrações financeiras apresentaram-se insuficientes, no que se refere à prestação de contas (*accountability*) da administração e do gestor público para a sociedade, mesmo com a introdução dos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, citados anteriormente.

As demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4320/64 não evidenciam o valor dos serviços públicos e a eficiência na utilização dos recursos, variáveis importantes a serem apresentadas à sociedade. Ademais, tais demonstrações contábeis estão envoltas por um problema de comunicação, como afirma Slomski (1999). Existe uma assimetria informacional entre o Estado e a sociedade, pois esta não está preparada para compreender certos termos e expressões contidas nas demonstrações contábeis, como superávit e déficit. No entanto, está preparada para compreender o significado dos termos lucro e prejuízo, haja vista a condição brasileira, em que impera a economia capitalista, e que tais termos estão no "DNA" da sociedade.

Nesse cenário, a tarefa que é colocada para a contabilidade pública governamental brasileira é a de buscar meios que possibilitem mensurar, avaliar e reportar os resultados auferidos pela administração pública e mais, que tais instrumentos sejam entendidos pela sociedade e pelos demais usuários da contabilidade pública governamental.

Neste artigo são assumidas duas premissas básicas. A primeira é que a sociedade deve ser entendida como sócia/proprietária do setor público, pois existe um contrato (Carta Constitucional, Brasil, 1997) entre a sociedade e o Estado, em que, sob a visão da teoria da agência, o gestor público se coloca como agente e o cidadão como principal. A segunda premissa é a de que, se não existissem serviços públicos, o cidadão, em um país capitalista, ao precisar deles, os buscaria pelo menor preço de mercado e com a melhor qualidade possível.

A contabilidade pública governamental caracteriza-se por uma forte vinculação ao controle dos recursos consumidos, de tal sorte que a maioria das informações por ela produzida está fundamentada em custos e despesas. Fica, assim, perceptível, a importância desses elementos no processo de planejamento, de controle e na prestação de contas das entidades públicas. A ênfase em justificar os gastos faz com que se estabeleça uma visão de que resultado "bom" no setor público é o que eviden-

cia superávit orçamentário, financeiro e/ou patrimonial. No entanto, como afirma Slomski (2003), o melhor resultado do ponto de vista orçamentário é o resultado nulo (nem superávit, nem déficit), ou seja, tudo o que estava previsto e fixado (como receitas e despesas) foi efetivamente arrecadado e gasto. Essa visão faz com que as prestações de contas dos entes governamentais não ofereçam informações sobre o desempenho das entidades públicas e de seus gestores.

Assim, o objetivo deste artigo é o de demonstrar o resultado econômico produzido em uma entidade pública de administração direta, com base no modelo de demonstração do resultado econômico proposto por Slomski (1996), que se presta à evidenciação do valor do serviço público e permite que a sociedade tenha uma visão da eficiência na aplicação dos recursos governamentais.

Dessa maneira, espera-se evidenciar o potencial da demonstração do resultado econômico como instrumento de avaliação de desempenho, capaz de contribuir para a minimização da assimetria informacional existente entre o Estado e a Sociedade e, ainda, para o processo decisório dos usuários internos e dos usuários externos da administração pública.

AS ENTIDADES PÚBLICAS DE ADMINISTRAÇÃO DIRETA

O Estado brasileiro divide-se em três níveis de governo: a União, os estados e os municípios e, administrativamente, em administração direta, administração indireta, autarquias e fundações. Meirelles (2000, p. 677) define administração direta como "todos os serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos ministérios"; por analogia, estende-se esse conceito aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. A administração dos entes ligados aos três níveis de governo denomina-se genericamente de administração pública, que evoluiu de uma administração patrimonialista para uma administração burocrática (weberiana).

No entanto, alguns estudiosos como Bresser Pereira e Grau (1999), entre outros, defendem a existência da administração pública gerencial. Entende-se, entretanto, que as duas vertentes da administração pública (a burocrática e a gerencial) não são mutuamente excludentes. Por um lado, a administração pública gerencial tem compromisso em estabelecer, buscar, avaliar e informar seus resultados, sem deixar de proceder de acordo com regras previamente definidas. Trata-se, sim, de uma mudança de visão na qual os gestores públicos devam se utilizar de instrumentos que evidenciem resultados e melhorem o processo de *accountability*, o qual define-se, segundo Nakagawa (1993, p.17), como "a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder."

Por outro lado, a administração pública burocrática vale-se de todo um arcabouço definido em normas, regras e padrões de evidenciação e sobre os quais terá que responder, como as demonstrações contábeis estabelecidas na Lei nº 4320/64, as quais não se prestam a avaliar desempenhos, mas,

sim, em apresentar, de maneira clara, quais foram os recursos arrecadados e de que forma foram consumidos. Assim, a avaliação de desempenho das entidades públicas de administração direta poderá ser evidenciada por meio de instrumentos gerenciais, ou seja, relatórios não criados pela administração burocrática, mas, sim, pela administração gerencial.

O PROCESSO DE MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Para que se possa ir além dos instrumentos da administração burocrática para a prestação de contas, faz-se necessário que administradores públicos criem dinâmicas que evidenciem seus resultados de maneira diferente daquelas que a regra, a norma e os padrões pressupõem. Para tanto, é imperativo que se produzam resultados que não sejam os financeiros, mas sejam resultados gerados pelo processo de mensuração de itens econômicos.

Para Drucker (1994), a mensuração e a demonstração de resultados no setor público é tão ou mais importante que no setor privado. Esse autor afirma que “as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados” (Drucker, 1994, p. 79), pois a mensuração e a divulgação dos resultados, além daqueles exigidos pela norma, aumentam o poder de transparência no setor público. A ausência da divulgação dos resultados econômicos auferidos pelas entidades públicas limita consideravelmente o processo informacional entre o Estado e a Sociedade.

Desse modo, para entender o resultado econômico nas entidades públicas, é mister considerar alguns conceitos que o permeiam, como:

a) Custo de Oportunidade: o custo de oportunidade é definido por Pereira e Oliveira (in Catelli, 2001, p.389) como “o valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo”. Representa, dessa forma, o custo da escolha de alternativa, em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior

benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.

b) Receita Econômica: Slomski (1996, p.57) a define como “a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que tenha efetivamente sido executado”.

c) Custos Diretos: Para Horngren *et al.* (1997, p.20) custos diretos “são custos que estão relacionados a determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável”.

d) Depreciação: Para Ludicibus *et al.* (2001, p.69) depreciação representa “a deterioração física e tecnológica e a perda de eficiência funcional sofrida pelos bens tangíveis, com o passar do tempo.”

e) Custos Indiretos identificáveis aos serviços: De acordo com Slomski (1996; p.61) “são aqueles que não fazem parte da unidade de serviços, contudo, sem eles, seria impossível controlá-los e administrá-los, tal como pessoal administrativo, entre outros.”

f) Resultado Econômico: Segundo Catelli & Guerreiro (1994, p.5) “o lucro ou resultado econômico é o melhor indicador do nível de eficácia das empresas, tendo em vista a sua capacidade de absorver e refletir adequadamente os impactos de todos esses fatores, considerando, inclusive, a sinergia entre eles.”

Esses conceitos servem de base para entender o resultado econômico no setor público. A entidade pública deve ser vista como uma entidade com fins lucrativos, ou seja, tal qual a empresa busca maximizar seus recursos com o agenciamento dos serviços prestados à sociedade. Assim, como a empresa evidencia para seus sócios os resultados por meio da Demonstração de Resultado do Exercício – DRE, as entidades públicas de administração direta podem evidenciar seus resultados por meio da Demonstração do Resultado Econômico, conforme Figura 1.

Demonstração do Resultado Econômico	
(+)	Receita Econômica
(-)	Custos Diretos dos Serviços Prestados
(=)	Margem Bruta
(-)	Depreciação
(-)	Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços Prestados
(=)	Resultado Econômico

Figura 1 – Demonstração do resultado econômico.

Fonte: Slomski, 1996.

MATERIAIS E MÉTODOS

Este artigo é produto de uma pesquisa de campo, que se valeu do método de pesquisa empírico-analítico, o qual, de acordo com Martins (1992, p.26), “são abordagens que representam em comum a utilização de técnica de coleta,

tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos” em que o objeto de estudo foi o Fundo Municipal de Saúde ligado à Secretaria de Saúde do Município de Biguaçu, Santa Catarina, durante o período de janeiro a dezembro de 2001.

As informações financeiras foram obtidas com base nos balancetes do sistema orçamentário, financeiro e patrimonial do ente pesquisado. As informações físicas (referentes aos serviços prestados à sociedade local) foram obtidas junto à Secretaria de Saúde do Estado de Santa Catarina, mais especificamente na página da internet <http://www.datasus.gov.br>, administradora do SUS (Sistema Único de Saúde) no Estado, que remunera o Fundo Municipal de Saúde (FMS) em função dos serviços prestados pela Secretaria de Saúde (SS), de acordo com o mapa de Produção Ambulatorial do SUS.

A receita econômica calculada com base na fórmula (RE = Número dos Serviços Prestados x Custo de Oportunidade), foi apurada, considerando-se preços médios de mer-

cado, vigentes naquele período, no local dos serviços prestados.

RESULTADOS

Com base nas informações mensais apresentadas pelo Fundo Municipal de Saúde foram elaboradas pelos pesquisadores as principais demonstrações contábeis, exigidas pela Lei nº 4320/64, conforme as tabelas 1 a 4:

O Balanço Orçamentário (Tabela 1) evidencia uma previsão de receita e uma fixação de despesa para o período de R\$ 3.160.000,00. A execução da receita orçamentária foi de R\$ 2.635.242,13 e a execução da despesa orçamentária foi de R\$ 2.418.612,61, tendo, dessa forma, originado um superávit de execução de R\$ 216.629,52.

Tabela 1 – Balanço Orçamentário.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE DE BIGUAÇU							
Balanço Orçamentário							
31 de dezembro de 2001							
Em milhares de R\$							
RECEITAS				DESPESAS			
TÍTULOS	Previsão	Execução	Diferença	TÍTULOS	Fixação	Execução	Diferença
Receitas correntes	3.050	2.635	414	Créditos orçamentários e suplementares	3160	2.418	741
Receitas de capital		0	110	Especiais	0	0	0
				Extraordinários	0	0	0
Soma	3.050	2.635	524	Soma	3.160	2.418	741
Déficit de previsão	110	0	0	Superávit de execução	0	216	(216)
TOTAL	3.160	2.635	524	TOTAL	3.160	2.635	524

Tabela 2 – Balanço Patrimonial.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE DE BIGUAÇU			
Balanço Patrimonial			
31 de dezembro de 2001			
Em R\$			
ATIVO		PASSIVO	
Ativo Financeiro	783.628,88	Passivo Financeiro	171.216,72
Disponível	783.628,88		
Bancos Conta Movimento	14.847,54	Restos a Pagar	109.417,46
Bancos Conta Vinculada	768.780,34	Depósitos Diversas Origens	61.799,26
Ativo Permanente	367.900,35	Saldo Patrimonial	980.311,54
Bens Imóveis	95.201,59	Ativo Real Líquido	645.456,14
Depreciação Acumulada	(3.173,40)	Resultado do Exercício	334.885,37
Bens Móveis	295.718,15		
Depreciação Acumulada	(21.045,99)		
Bens móveis Processo de Compra	1.200,00		
TOTAL DO ATIVO	1.151.528,23	TOTAL DO PASSIVO	1.151.528,23

Tabela 3 – Balanço Financeiro.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE DE BIGUAÇU			
Balanço Financeiro			
31 de dezembro de 2001			
		Em R\$	
RECEITA		DESPESAS	
Receita orçamentária	2.635.242,13	Despesa orçamentária	2.418.613,61
Receitas Correntes	2.635.242,13	Despesas Correntes	2.276.167,37
Receitas de Capital	0,00	Despesa de Capital	142.445,24
Receita Extra-Orçamentária	171.216,72	Despesa Extra-Orçamentária	171.383,26
Inscrição de Restos a Pagar	109.417,46	Restos a Pagar (pagos)	28.938,02
Depósitos de Diversas Origens	61.799,26	Depósitos Diversas Origens (pagos)	50.443,24
Saldo do exercício Anterior	475.162,90	Saldo p/ exercício Seguinte	783.627,88
Bancos Conta movimento	538,78	Bancos Conta Movimento	14.847,54
Bancos Conta Vinculada	338.948,88	Bancos Conta Vinculada	768.780,34
Bancos Conta Aplicação	135.675,24		
TOTAL	3.281.621,75	TOTAL	3.281.621,75

Tabela 4 – Demonstração das Variações Patrimoniais.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE DE BIGUAÇU			
Demonstração das Variações Patrimoniais			
31 de dezembro de 2001			
		Em R\$	
VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
Resultantes da Execução Orçamentária	2.635.242,13	Resultantes da Execução Orçamentária	2.418.612,31
Receitas Correntes	2.635.242,13	Despesas Correntes	2.276.167,37
		Despesa de Capital	142.445,24
Mutações Patrimoniais	142.445,24	Mutações Patrimoniais	0,00
Aquisição de Móveis	141.245,24		
Aquisição de Bens Diversos	1.200,00		
Independentes da Execução Orçamentária	0,00	Independentes da Execução Orçamentária	24.219,39
		Depreciação de Bens Móveis	3.173,40
		Depreciação de Bens Imóveis	21.045,99
		RESULTADO PATRIMONIAL	334.855,37
		Superávit	334.855,37
TOTAL	2.777.687,37	TOTAL	2.777.687,37

O Balanço Patrimonial (Tabela 2) evidencia a situação patrimonial em 31 de dezembro de 2001, em que o ativo financeiro apresenta uma situação financeira de curto prazo confortável frente ao passivo financeiro da entidade. Demonstra, ainda, no ativo permanente, o montante de recursos aplicados em bens, para o desenvolvimento dos serviços de saúde no Município, e, no saldo patrimonial, o resultado do exercício no montante de R\$ 334.885,37, deixando claro que a entidade aumentou seu patrimônio no exercício financeiro pesquisado.

O Balanço Financeiro (Tabela 3) mostra o fluxo de caixa da entidade, que iniciou o exercício financeiro com R\$ 475.163,00 e terminou com R\$ 783.628,00, evidenciando o aumento de recursos disponíveis no final do exercício financeiro. Tem ainda inscrito restos a pagar (despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro) no montante de R\$ 109.417,46, suportada pelos recursos em bancos, não ferindo, dessa forma, preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (Tabela 4)

Tabela 5 – Resultado Econômico Mensal do FMS.

Mês	(1) Receita Econômica	(2) Custos Diretos	(3) Custos Indiretos	(4) Depreciação	(5) Resultado Econômico
Janeiro	252.908,78	198.747,73	15.654,09	1.604,61	36.902,35
Fevereiro	267.776,70	98.041,02	16.471,14	1.677,60	151.586,94
Março	367.413,68	99.786,00	17.722,07	1.703,96	248.201,65
Abril	340.540,84	114.296,48	18.764,36	1.719,63	205.760,42
Mai	404.232,32	163.518,34	19.635,50	1.771,14	219.251,34
Junho	358.681,63	148.555,06	26.921,97	1.773,89	181.430,71
Julho	377.752,95	259.664,20	37.570,33	1.935,13	78.583,29
Agosto	443.245,85	175.716,05	20.631,31	1.963,38	244.935,11
Setembro	399.654,95	218.949,03	21.039,56	2.474,85	157.191,51
Outubro	395.542,30	203.924,77	27.994,09	2.720,66	60.902,78
Novembro	369.286,50	298.038,43	38.143,69	2.727,56	30.376,82
Dezembro	349.349,90	265.087,46	30.934,54	2.781,66	50.546,24
Total	4.326.386,40	2.244.324,57	291.482,65	24.854,07	1.765.725,11

evidencia as variações resultantes da execução orçamentária, bem como daquelas independentes, e o superávit patrimonial ocorrido no período de R\$ 334.855,37.

Com as informações físicas dos serviços prestados pelo FMS, obtidas na página da Internet, e com os preços médios de mercado, calculou-se o resultado econômico mensal produzido pela Secretaria de Saúde, valendo-se na coluna 1 da Tabela 5, da fórmula $RE = NSP \times CO$, nas colunas 2 e 3 dos

dados obtidos nos balancetes mensais do sistema orçamentário e na coluna 4 dos dados obtidos nos balancetes mensais do sistema patrimonial.

Com base na Tabela 5, apresenta-se, a seguir, a Demonstração do Resultado Econômico (Tabela 6), proposta por Slomski (1996), referente aos serviços prestados à sociedade local no exercício financeiro de 2001 pela Secretaria de Saúde do Município de Biguaçu, por meio do Fundo Municipal de Saúde (FMS):

Tabela 6 – Demonstração do Resultado Econômico.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE DE BIGUAÇU Demonstração do Resultado Econômico 31 de dezembro de 2001		Em R\$
Receita Econômica		4.326.386,40
(-) Custos Diretos dos Serviços Prestados		(2.244.324,57)
(=) Margem Bruta		2.082.0621,83
(-) Depreciação		(24.854,07)
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços Prestados		(291.482,65)
(=) RESULTADO ECONÔMICO		1.765.725,11

Com a mensuração da receita econômica no montante de R\$ 4.326.386,40, confrontando com os custos diretos dos serviços prestados (pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e outros) no valor de R\$ 2.244.324,57, com a depreciação dos bens no valor R\$ 24.854,07 e com os custos indiretos R\$ 291.482,65 a Secretaria de Saúde de Biguaçu produziu no exercício financeiro de 2001 um resultado econômico/lucro econômico de R\$ 1.765.725,11.

A Tabela 7 apresenta os resultados obtidos pela entidade pesquisada, de acordo com as demonstrações contábeis apresentadas por ela no exercício de 2001.

O que se pode depreender dos dados da Tabela 7 é que as diversas demonstrações apresentam resultados com números e denominações diferentes, e cada resultado apresenta uma interpretação.

O superávit de execução no valor de R\$ 216.629,52, apresentado pelo Balanço Orçamentário significa que houve no período, um recebimento de valores (regime de caixa) maior que as despesas efetuadas (regime de competência). Esta demonstração apresenta um retrato dos recursos recebidos e dos recursos aplicados, confrontando os valores executados com os planejados. Esta demonstração

Tabela 7 – Resultado por Demonstração Financeira.

DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA	RESULTADO	DENOMINAÇÃO
1. Balanço Orçamentário	216.629,52	Superávit de Execução
2. Balanço Financeiro	308.464,98	Superávit Financeiro
3. Balanço Patrimonial	334.855,37	Aumento do Saldo Patrimonial
4. Demonstração das Variações Patrimoniais	334.885,37	Superávit Patrimonial
5. Demonstração do Resultado Econômico	1.765.725,11	Lucro Econômico

não se apresenta, na concepção destes autores, como identificador de eficácia ou até mesmo da eficiência da Secretaria de Saúde.

O superávit financeiro demonstra que foram recebidos R\$ 308.494,98 a mais do que realmente foram gastos no exercício de 2001. O Balanço Financeiro equivale a um fluxo de caixa, apresentando o fluxo de entradas e saídas de disponibilidades, e os saldos iniciais e finais dessas disponibilidades.

O aumento do saldo patrimonial no valor de R\$ 334.885,37, demonstrado como resultado do período no Balanço Patrimonial, foi apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais (superávit patrimonial) e representa aumento do patrimônio do Fundo Municipal de Saúde. Contudo, tais variações foram computadas a preço de custo histórico dos ativos e dos passivos, perdendo dessa forma qualquer representatividade que poderia ter sob a ótica econômica.

O lucro econômico (resultado econômico) de R\$ 1.765.725,11, evidenciado na Demonstração do Resultado Econômico, representa a quantificação da eficiência da entidade pública de administração direta.

CONCLUSÕES

Do resultado econômico apresentado pelo modelo proposto por Slomski (1996), é possível avaliar o desempenho da administração pública, do ponto de vista econômico, aproximando-o com o modelo de mensuração de resultado das empresas privadas, produzindo-se, desse modo, a possibilidade de realizar-se um *benchmarking* entre entidades públicas e empresas privadas.

Com a mensuração e a apresentação do resultado econômico, a sociedade local tem a oportunidade de verificar o valor dos serviços públicos, evidenciado pela Receita Econômica, haja vista que, se não existissem serviços públicos, em um país capitalista, o cidadão, ao precisar deles, os buscaria pelo menor preço de mercado e com a melhor qualidade possível. Preço este que, multiplicado pela quantidade de serviço prestado à sociedade, forma a receita econômica da entidade pública de administração direta.

A sociedade local disponibilizou o montante de R\$

2.560.661,29 para pagamento dos custos diretos e indiretos dos serviços prestados. No entanto, o valor desses serviços no mercado soma o montante de R\$ 4.326.386,40, produzindo, dessa forma, uma economia real de R\$ 1.765.725,11 para os usuários do serviço público de saúde daquele município.

Do ponto de vista do usuário externo, o lucro econômico demonstra a eficiência nos serviços públicos, pois evidencia um retorno sobre o investimento efetuado pela sociedade (sócia/proprietária). No período pesquisado, o Fundo Municipal de Saúde produziu um retorno sobre o investimento para a sociedade local de 45,02%. Ainda que o resultado produzido pela entidade fosse um prejuízo econômico, a sociedade teria parâmetros para orientar o seu processo de decisão, no tocante a descontinuar os serviços públicos, buscar os serviços de saúde no mercado ou, ainda, exigir a reestruturação dos serviços, a fim de diminuir os custos de sua produção.

Do ponto de vista do usuário interno, com relação ao lucro econômico, pode-se concluir que o gestor público teria mecanismo para tomar decisões, no tocante à criação de incentivos, como melhorar os salários dos servidores públicos, haja vista que melhorar os salários impactaria na distribuição de parte desse lucro aos servidores que o produziram. Caso houvesse prejuízo econômico, o gestor, ao se utilizar a Demonstração de Resultado Econômico como instrumento gerencial, perceberia que algo de errado está acontecendo com os custos dos serviços, visto que estes não conseguem ser inferiores ao preço do mercado, que é composto pelas duas variáveis: custo de produção e margem de lucro. Dessa maneira, caberia ao gestor tomar decisões que permitissem colocar os serviços de saúde dentro de parâmetros de custos, no mínimo equivalentes ao preço de mercado, ou, como último recurso, descontinuar a prestação do serviço por meios diretos (administração própria) e transferi-lo para a iniciativa privada, sob concessão, remunerando-a pelo preço de mercado (custo de oportunidade do cidadão) e economizando, assim, o montante respectivo ao prejuízo econômico da entidade na produção daquele serviço.

Assim, verifica-se o potencial de informações externas e internas que o modelo estudado pode apresentar para a

evolução da contabilidade e da gestão pública, bem como sua aplicabilidade.

Na medida em que o Estado passe a considerar o cidadão como sócio da coisa pública, este tem o direito de receber informações de forma continuada e clara, que o possibilite a acompanhar e a avaliar a eficácia e o grau de eficiência na aplicação de seus recursos colocados à disposição das entidades públicas.

Concluindo, acredita-se que este artigo possa contribuir para evidenciar o modelo de demonstração do resultado econômico como instrumento que contribui para atenuar a assimetria informacional entre o Estado e a Sociedade, em função de sua facilidade de interpretação, dada a sua linguagem, que se equivale à demonstração das empresas privadas.

Referências

- BRASIL, Constituição Federal (1988). 1997. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas.
- BRESSER PEREIRA, L.C. e GRAU, N.C. (orgs). 1999. *O Público Não Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro, FGV.
- CATELLI, A. 2001. *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica - GECON*. São Paulo, Atlas.
- CATELLI, A. e GUERREIRO, R. 1994. Seminário de Gestão Econômica – GECON – FEA/USP, set/1994.
- DRUCKER, P.F. 1994. *A de organizações sem fins lucrativos – princípios e práticas*. São Paulo, Pioneira.
- HORNGREN, C.T. et al. 1997. *Contabilidade de Custos*. São Paulo, LTC.
- IUDÍCIBUS, S. 2001. *Dicionário de Termos de Contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- MEIRELLES, H.L. 2000. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25 ed., São Paulo, Malheiros.
- MARTINS, G.A. 1994. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. 2 ed., São Paulo, Atlas.
- NAKAGAWA, M. 1993. *Introdução a Controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação*. São Paulo, Atlas.
- SLOMSKI, V. 1996. *Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas - Uma Proposta*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo.
- SLOMSKI, V. 1999. *Teoria do Agenciamento no Estado: Uma evidência da Distribuição de Renda Econômica Produzida pelas Entidades Públicas de Administração Direta*. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- SLOMSKI, V. 2003. *Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal*. 3 ed., São Paulo, Atlas.

Submitted in 21/10/2003
Accepted in 10/03/2004

VALMOR SLOMSKI

Professor Doutor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP.
e-mail: valmor@usp.br

PAULO ARNALDO OLAK

Doutor em Controladoria e Contabilidade.
Professor da Universidade Estadual de Londrina - UEL.
e-mail: olak@uel.br

ERASMO MOREIRA CARVALHO

Mestrando em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP.
e-mail: macarva@usp.br

GISSELE SOUZA

Graduanda em Ciências Contábeis – UNIVALE,
Campus Biguaçu.
e-mail: gjisouza@mp.sc.gov.br