

ANÁLISE DO RESULTADO ECONÔMICO EM ESCOLAS MUNICIPAIS NO SEMIÁRIDO BAIANO

ANALYSIS OF ECONOMIC RESULT IN MUNICIPAL SCHOOLS IN BAIANO SEMIARID AREA

Márcia Mamédio Guimarães¹

Franciele Alves Rodrigues²

Carla Adryelle Prado Azevedo Silva³

Fabício Ramos Neves⁴

RESUMO

Embora a avaliação de desempenho das entidades públicas gere uma discussão de complexidade relevante, as discussões acerca de condutas de gestão têm merecido destaque na busca de uma melhor administração de recursos públicos. O trabalho fundamentou a importância de se desenvolver a Demonstração do Resultado Econômico em entidades públicas como forma de avaliar a gestão dos recursos públicos. Como metodologia, além de uma revisão bibliográfica, foi feito um estudo empírico em escolas municipais das cidades de Caetité/BA e Guanambi/BA, com objetivo de apresentar a aplicação do demonstrativo. A metodologia buscou conceituar a importância da transparência na administração pública, origem e finalidade dos resultados econômicos, o qual introduz uma ferramenta essencial para mensurar e evidenciar os custos e despesas das entidades públicas. É importante que a demonstração não só apresente dados quantitativos, como superávit, déficit e equilíbrio econômico, mas que seja instrumento possível de reduzir a assimetria informacional e tornar a sociedade mais ativa com a coisa pública. Para mensuração do Resultado Econômico foi aplicado o definido por Slomski, sendo calculada a receita econômica, e em seguida deduzido os custos diretos e indiretos incorridos nas escolas. Os resultados evidenciaram que as aplicações dos recursos nas escolas agregaram valor econômico aos recursos investidos pela sociedade, logo, é interessante ressaltar que, ao elaborar a demonstração com um eficiente sistema de custos, os gestores públicos e os cidadãos detêm maior conhecimento das despesas geradas no período e, com isso, trazer resultados favoráveis à sociedade ao proporcionar a avaliação da qualidade dos gastos.

Palavras-Chave: Demonstração do Resultado Econômico. Transparência. Administração Pública

ABSTRACT

Although performance evaluation for public entities generates a relevant complexity of discussion, the discussions about management behavior have been highlighted for a better management of public resources. The work was based in the importance of developing an Economic Income Statement for public entities as a way to assess the public resources

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Guanambi

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Guanambi

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Guanambi

⁴ Professor da Faculdade Guanambi. Mestre em Administração. Membro da Câmara de Contadores do IBRACON 9ª Seção Regional. Delegado do Conselho Regional de CRCBA, subseção Guanambi. Contador do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano - Campus Guanambi/BA. RAGC, v.4, n.12, p.31- 43/2016

management. As methodology, besides a literature review, an empirical study was done in public schools in the cities of Caetité/BA and Guanambi/BA, in order to submit the Statement application. The methodology sought to conceptualize the importance of transparency in public administration, origin and purpose of economic results, which introduces an essential tool to measure and highlight the costs and expenses of public entities. It is important that the statement not only presents quantitative data, such as surplus, deficit and economic balance, but to be a tool for reducing information asymmetry and to make society more active partnership with public affairs. For measurement of the Economic Result was applied the concept defined by Slomski, with the economic income calculated and then deducted from the direct and indirect costs incurred in schools. The results showed that the application of resources in schools added economic value to the resources invested by society, so it is interesting to note that, in preparing the statement with an efficient cost system, public managers and citizens hold greater knowledge of the costs generated in period and, thus, bring favorable results to the society provided by the assessment of the spending quality.

Keywords: Statement of Economic Results. Transparency. Public Administration

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas de gestão financeira vêm passando por diversas mudanças, especialmente no ramo da contabilidade. A fim de torná-la cada vez mais íntegra e confiável, principalmente em área pública, em que tornou evidente a importância de relatar os fatos ocorridos a partir de demonstrativos que evidenciem não só aplicação de recursos como também de identificar eventuais carências dentro das diversas atividades da entidade, as demonstrações públicas passaram, nos últimos anos, por uma atualização. Essas mudanças estão normatizadas na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16 que trata das demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas.

A transparência na gestão pública tem sido bastante discutida, com intuito de evidenciar à população os resultados atingidos através da eficiência, eficácia e efetividade da gestão. A Contabilidade, como ciência da informação, tem como ferramental relatar nas suas demonstrações dados quantitativos e qualitativos, evidenciando informações da qualidade dos gastos públicos. Entretanto, conforme menciona Slomski (2002), essas informações apresentam-se insuficientes por existir uma grande assimetria informacional entre a população e o Estado, pois os relatórios contábeis são produzidos em linguagem mais específica, impossibilitando a compreensão dos dados pela sociedade.

Para Drucker (1994), as entidades públicas tendem a não dar tanta importância no desempenho econômico, pois desconsideram a grande necessidade em demonstrar resultados, visto que a sua divulgação gera transparência na gestão, e ao ocultar a transmissão desses dados limita consideravelmente a publicidade entre o estado e a sociedade.

A Demonstração do Resultado Econômico ao ser elaborada através de um sistema de custos, permite maior esclarecimento aos cidadãos sobre os custos gerados no período. Segundo Leone (2000), a Contabilidade de Custos é um sistema que se assemelha a um centro processador que é capaz de armazenar, analisar e produzir informações necessárias para avaliação da gestão. Logo, é importante observar que um eficiente sistema gerencial é fundamental para que haja respostas rápidas. Como destaca-se por Conto (2010), todo gestor deve apresentar não apenas a boa qualificação dos recursos públicos, mas também avaliar a

qualidade dos gastos em favor a sociedade, o que é possível através de sistemas que geram informações para análise e interpretação de resultados econômicos.

A criação desse artigo constitui de uma pesquisa empírica, com objetivo de elaborar a Demonstração do Resultado Econômico proposta por Slomski (2001), nas escolas municipais de uma microrregião no sudoeste baiano, e assim verificar como a gestão influencia no desempenho econômico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

Ao tratar de entidades públicas, torna-se necessário compreender os conceitos básicos relacionados à Contabilidade Pública que constitui um dos ramos da Ciência Contábil. Segundo a Lei 4.320/64, a contabilidade pública é composta além das contas usuais da contabilidade comercial, por sistemas contábeis que são integrados entre si, com objetivo de acompanhar e evidenciar a composição orçamentária em que é registrada a receita prevista e as autorizações legais de despesa constantes da Lei Orçamentária Anual e dos Créditos Adicionais. Essa Contabilidade Pública é subdividida em sistemas, que auxiliam no controle financeiro, orçamentário e patrimonial das entidades públicas.

O Sistema Financeiro é caracterizado pela arrecadação da receita e o pagamento da despesa orçamentária e extraorçamentária. No Sistema Patrimonial o método de contas registra os bens patrimoniais do Estado decorrente do movimento financeiro e das variações patrimoniais promovidas pela execução do orçamento, já o sistema de compensação evidencia os valores que direta ou indiretamente possam vir a afetar o patrimônio, assim como a evidenciação de compromisso nas contas de compensações assumidas pela administração pública, normatizados na NBCT 16.

Além disso, é importante entendermos que a administração pública não representa apenas a prestação de um serviço, mas também de executar, dirigir, governar e exercer a fim de se obter um resultado útil (MOREIRA, 2008). Para Sanabio et al. (2013), a administração pública pode ser analisada em diferentes contextos. Em primeiro caso, é considerado um conjunto formado pelo governo, por uma força policial, militar e por funcionários que buscam gerir, dar proteção interna e externa. Em segundo caso, trata-se da prática social, entendendo-se como o manuseio de bens que pertencem à coletividade. E, num terceiro pensamento, observa-se a evolução da administração pública como área de investigação intelectual, em que evolui por métodos científicos.

Baseados nesses contextos atuais da administração pública é que o artigo seguirá sua linha de ação compreendendo que administração pública é composta por órgãos da administração direta, indireta e da administração delegada (SLOMSKI, 2002).

2.2 TRANSPARÊNCIA PÚBLICA

A apresentação de informações pelas entidades públicas tornou-se mais evidente com a Lei nº 12.527/11, chamada de Lei de Acesso à Informação Pública, que dá direito ao cidadão em obter acesso à informação, ao que se refere aos recursos recebidos e a sua destinação. No art. 5º da Lei garante-se o dever do Estado em proporcionar acesso à informação de forma clara e que aconteça por procedimentos ágeis, a fim de tornar o cidadão consciente não apenas por meio de obras visíveis, mas também por meio de demonstrativos que possam evidenciar com uma linguagem de fácil, o entendimento do processo de gestão.

O processo de *accountability* é considerado um tipo de controle social de participação popular, submetendo o poder público a estruturas formais e institucionalizadas diante da gestão pública, sendo obrigatória a prestação de contas, tornando transparente sua administração. A Lei 12.527/11 trata de transformar o *accountability* em um instrumento de apoio efetivo a um governo mais responsivo e aberto. Além disso, propõe avaliar os resultados de acordo com as expectativas da sociedade e conscientizar a classe política do dever e da importância de haver uma comunicação da administração com a sociedade.

O *accountability* tem como finalidade ser um atributo para a sociedade civil, através dos mecanismos de participação popular, independentemente da ação dos poderes públicos ser ao longo do mandato ou apenas em períodos eleitorais. Torna-se indispensável ferramenta com intuito de fiscalizar, facilitar aos cidadãos o acesso à informação e contribuir ao mesmo tempo para que a lei brasileira não seja demasiada ambiciosa no qual carece de instrumentos institucionais e legais para sua efetivação. Com a implementação da Lei de Acesso para todos os poderes e níveis de governo, a problemática da ineficiência que obriga órgãos públicos a prestarem informações sobre suas atividades a qualquer indivíduo interessado poderá ser extinta (CAMPOS, 1990).

É importante entender que para uma gestão de qualidade é preciso executar com eficácia e eficiência. Para Chiavenato (1994), a eficácia compreende o alcance dos resultados, ou seja, se preocupa em atingir objetivos, enquanto a eficiência é a utilização dos recursos no processo.

2.3 MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

O Resultado Econômico é entendido como a apuração de ganho ou perda econômica, diferente de outros demonstrativos que buscam o lucro ou prejuízo, que indica o grau de eficácia de uma entidade, na diferença que se dá pelas receitas e pelas despesas. Porém, numa entidade pública, o resultado será caracterizado por superávit quando a receita econômica for maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade; por déficit, quando receita econômica for menor que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade; ou equilíbrio econômico, em que não apresenta diferença entre a receita econômica e dos custos diretos e indiretos.

O sistema de custo necessário para inserção da Demonstração do Resultado Econômico terá que apresentar de forma deduzida, contendo segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.6, a seguinte estrutura:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens fornecidos ou produtos;
- Custos e despesas definidos de acordo com o cumprimento da ação pública;
- E apurado o resultado econômico.

Para Martins (2003), a Contabilidade de Custos apresenta funções distintas e relevantes: auxílio ao controle, que tem por finalidade o fornecimento de dados e acompanhamento para que possa ser feito comparações com valores que foram definidos em um período anterior; e ajuda nas tomadas de decisões, que fundamentam na busca de informações sobre fatores importantes nas decisões de curto e longo prazo.

Para elaboração do artigo foi utilizado a parte V do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição, que trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), pela sua abordagem sobre a Demonstração do Resultado Econômico. Posteriormente, as edições seguintes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público não mais publicaram sobre o demonstrativo, devido à exclusão do

mesmo pela Resolução CFC nº 1.437/13 que alterou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público.

Ainda assim, de acordo com os estudos realizados é importante destacar que a demonstração apresenta função importante dentro das entidades, por proporcionar aos gestores análise sobre os recursos disponibilizados e as eventuais despesas, e com isso identificar sua correta utilização, ou seja, se a distribuição dos recursos dentro da entidade é supérflua ou essencial. Para maior esclarecimento sobre a Demonstração do Resultado Econômico é necessário compreender seus componentes conforme conceituado por Slomski (1996) e apresentado conforme na figura 1:

Figura 01 – Demonstração do Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO
(+) Receita Econômica
(-) Custos Diretos dos Serviços Prestados
(=) Margem Bruta
(-) Depreciação
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços Prestados
(=) Resultado Econômico

Fonte: Valmor Slomski (1996).

3 METODOLOGIA

O local da coleta de dados aconteceu nas escolas municipais X e Y, nos municípios de Guanambi e Caetité localizados no sudoeste baiano. A pedido das instituições, foram preservadas a identificação das escolas e dos funcionários.

Trata-se de um estudo quantitativo, exploratório e descritivo. A coleta de dados aconteceu decorrente de uma pesquisa de campo. O trabalho compreendeu um estudo de caso múltiplo, em que a população foram as escolas, e amostra contempla 100% da população.

Para a análise documental foram utilizadas as informações contidas nas demonstrações municipais e nas prestações de contas divulgadas pelas escolas, referente do exercício de 2013. Além disso, foram feitas entrevistas não estruturadas com os diretores das escolas e levantamento de dados nas Secretarias Municipais de Educação e Secretarias Municipais da Fazenda.

Com as demonstrações do exercício de 2013 foram feitas tabulações dos dados para interpretação da situação econômica das entidades e discriminados os custos efetivos.

Com os demonstrativos foram agregados às despesas, identificado os custos diretos, indiretos e de oportunidade, as receitas, para então apurar-se a Demonstração do Resultado Econômico.

4 APLICAÇÃO DO MODELO CONCEITUAL

É importante destacar que a Demonstração do Resultado Econômico possibilita ao gestor ampla visão no processo decisório, planejamento e controle da gestão pública. Para Silva (2009), tal demonstração ao ser utilizada apresenta objetivos como determinação dos custos dos produtos ou serviços e proporciona informações relevantes para a tomada de decisão.

A coleta de dados realizou-se nas escolas municipais de ensino infantil ao 5º ano, com números de alunos entre 350 a 460, para que a diferença dos dados não fosse relevante. O levantamento dos números de alunos foi disponibilizado pelos diretores de cada entidade conforme evidenciado nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1 - Perfil dos Alunos por turno/ ano Escola X

TURMAS	NÚMERO DE ALUNOS	
	MATUTINO	VESPERTINO
Infantil 1º Período	34	--
Infantil 2º Período	31	--
Infantil 3º Período	29	--
1º Ano	37	34
2º Ano	35	36
3º Ano	37	34
4º Ano	36	32
5º Ano	43	35
TOTAL	282	171

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 2 - Perfil dos Alunos por turno/ ano Escola Y

TURMAS	NÚMERO DE ALUNOS	
	MATUTINO	VESPERTINO
Infantil 1º Período	26	--
Infantil 2º Período	23	--
Infantil 3º Período	25	--
1º Ano	32	29
2º Ano	31	31
3º Ano	35	29
4º Ano	29	27
5º Ano	31	30
TOTAL	232	146

Fonte: dados da pesquisa

As despesas com pessoal civil que compõem os salários dos professores, diretor, vice-diretor, secretária, coordenador e auxiliares de serviços geral, foram fornecidas pela Secretária de Educação, tão como as obrigações patronais que correspondem o FGTS, as férias, o adicional de férias e 13º salário. No material de consumo foi realizado rateio, para distinguir os custos que direta ou indiretamente influenciam na execução da atividade da escola, e os mesmos estavam registrados no livro caixa. Os serviços de terceiros e encargos, os quais a escola terceirizou para complemento das suas atividades e posteriormente especificado na tabela 3 que são as contas de energia e água.

Tabela 3 - Despesas Registradas no Sistema Orçamentário da Contabilidade do Município.

DESPESAS REGISTRADAS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

	ESCOLA X	ESCOLA Y
Pessoal Civil	R\$ 787.393,08	R\$ 553.350,00
Obrigações Patronais	R\$ 173.226,48	R\$ 121.736,99
Material de Consumo	R\$ 19.747,00	R\$ 21.816,45
Serviços de Terceiros e Encargo	R\$ 2.000,00	R\$ 17.307,99
TOTAL	R\$ 982.366,56	R\$ 714.211,43

Fonte: Secretarias Municipais de Educação - dados da pesquisa

A Mensuração dos Serviços de Terceiros como energia e água para a entidade X foi realizado por meio do valor estimado em relação à escola Y analisando-se valor anual das despesas dividido pela quantidade de alunos. Posteriormente, foi feito a multiplicação pelo número de alunos da escola desejada, sendo que a evidenciação desses resultados por meio de dados fornecidos pelas Secretarias do Município pelo real valor da água e luz no exercício de 2013 não apresentaram suficientes por conta do tempo necessário para fornecer essas informações com término do estudo. Os valores foram evidenciados na Tabela 4.

Tabela 4 - Outras Despesas Mensais

DESPESAS	ESCOLA X	ESCOLA Y
Energia Elétrica	R\$ 2.226,75	R\$ 1.858,08
Água	R\$ 3.494,46	R\$ 2.915,91
Material de Expediente	R\$ 17.747,00	R\$ 21.816,45
TOTAL	R\$ 23.468,21	R\$ 26.590,44

Fonte: Escolas Municipais - dados da pesquisa

Assim sendo, as despesas evidenciaram um valor total de R\$ 1.005.834,77 para escola X com 453 alunos, evidenciando uma despesa anual por estudante de R\$ 2.220,40. E para a escola Y, com um total de 378 alunos, uma despesa total de R\$ 740.801,87, sendo a despesa anual por estudante de R\$ 1.960,00.

O custo de oportunidade é o valor em que a entidade sacrifica por aplicar os seus recursos numa alternativa em vez de outra, em termos de remuneração, definido por Martins (2003). Nesse artigo foi adotado o conceito de Slomski (2002), que define o custo de oportunidade como menor valor de mercado à vista em que é atribuído conforme serviço prestado ao cidadão, dentro do mercado competitivo, com qualidade e oportunidade equivalente com o que foi desprezado ao utilizar o serviço público. Esses valores são apresentados nas Tabelas 5 e 6.

Tabela 5 - Custo de Oportunidade no município de Guanambi

Mensalidade das Escolas Particulares de Guanambi	Valor
Mensalidade Escola A	R\$ 380,00
Mensalidade Escola B	R\$ 225,00
Mensalidade Escola C	R\$ 280,00

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 6 - Custo de Oportunidade no município de Caetité

Mensalidade das Escolas Particulares de Caetité	Escola A	B	Escola	Escola C
Infantil (1° ao 3°)	R\$ 230,00	220,00	R\$	R\$ 190,00
1° Ano	R\$ 260,00	250,00	R\$	R\$ 190,00
2° Ano	R\$ 290,00	250,00	R\$	R\$ 210,00
3° Ano	R\$ 320,00	250,00	R\$	R\$ 210,00
4° Ano	R\$ 350,00	270,00	R\$	R\$ 210,00
5° Ano	R\$ 380,00	270,00	R\$	R\$ 210,00

Fonte: dados da pesquisa

Neste estudo identificou-se como menor preço de mercado das mensalidades, o valor referenciado pela Escola B, de R\$ 225,00, no município de Guanambi. Já para o município de Caetité, a escola C atribuiu o menor valor de R\$ 190,00 e R\$ 210,00 respectivamente às séries, pois ambas possuem o mesmo nível de ensino das Escolas Municipais X e Y.

A NBC T 1 normatiza a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, define receita como as entradas de recursos que aumentam os benefícios econômicos na vigência do exercício, que poderá ser contabilizado pela aquisição de mais ativos ou redução de passivos, que agregam seu patrimônio.

As Receitas Econômicas (RE) expostas nas Tabelas nº 07 e 08, foram calculadas do modelo definido por Slomski (2002) como a multiplicação dos custos de oportunidades (CO) em favor dos serviços prestados (N) pela própria entidade, ao desprezar os serviços públicos: $RE = N \times CO$.

Tabela 7 - Receita Econômica Produzida, no ano, pela Escola Municipal X

Receita Econômica Produzida Pela Escola X			
Séries	N° de Alunos	Custo De Oportunidade	Receita Econômica
1° ao 5° Ano	453	R\$ 225,00	R\$ 101.925,00
Receita Econômica ao Ano			R\$ 1.223.100,00

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 8 - Receita Econômica Produzida, no ano, pela Escola Municipal Y

Receita Econômica Produzida Pela Escola Y			
Séries	N° de Alunos	Custo De Oportunidade	Receita Econômica
Infantil ao 1° Ano	135	R\$ 190,00	R\$ 25.650,00
2° ao 5° Ano	243	R\$ 210,00	R\$ 51.030,00
Receita Econômica ao Ano			R\$ 920.160,00

Fonte: dados da pesquisa

A Demonstração do Resultado Econômico constitui da receita econômica que foi estipulada de acordo com o custo de oportunidade e deduzida pelos custos diretos que são atribuíveis aos produtos, não havendo necessidade de métodos de rateio. Os custos indiretos são atribuídos indiretamente aos produtos, por não oferecer condições objetivas há

necessidade de métodos de rateio Martins (2003), e pela depreciação que de acordo com Kuhnen (2001), são os bens que compõem uma entidade, sujeitos a desvalorizações constantes, devido ao envelhecimento ou desgaste e ao avanço tecnológico. Para o artigo foi utilizado no cálculo à taxa anual dos bens de acordo expressa no Decreto 3.000/99 expedido pela Secretaria da Receita Federal, e dividido pela quantidade de meses em que foi adquirido, por não ter inventário dos demais bens contidos nas escolas não foi possível realizar a depreciação.

Tabela 9 - Demonstração do Resultado Econômico.

Elementos	Escola X (R\$)	Escola Y (R\$)
Receita Econômica	1.223.100,00	920.160,00
Custos Diretos	(741.419,34)	(474.976,07)
Pessoal Civil	(739.952,74)	(474.406,27)
Salário Direto (Professores)	(606.518,64)	(388.857,60)
Encargos Sociais Diretos	(133.434,10)	(85.548,67)
Material de Consumo	(1.466,60)	(569,80)
Material de Expediente	(1.466,60)	(569,80)
Margem Bruta	481.680,66	445.183,93
Custos Indiretos	(302.937,40)	(311.378,79)
Pessoal Civil	(220.666,82)	(200.680,72)
Salários Indiretos	(180.874,44)	(164.492,40)
Encargos Sociais Indiretos	(39.792,38)	(36.188,32)
Material de Consumo	(74.332,35)	(93.066,65)
Material de Expediente	(16.280,40)	(21.246,65)
Alimentação Escolar	(58.051,95)	(71.820,00)
Serviços de Terceiros e Encargos	(7.721,21)	(17.307,99)
Energia Elétrica	(2.226,75)	(1.858,08)
Água	(3.494,46)	(2.915,91)
Outras Prestações de Serviços	(2.000,00)	(12.534,00)
Depreciação Bens Móveis e Imóveis	(217,02)	(323,43)
Bens Móveis	(217,02)	(323,43)
Resultado Econômico	R\$ 178.743,26	R\$ 133.805,14

Fonte: dados da pesquisa

Para a realização da análise dos dados foi observado o modelo apresentado por Slomski (2002), a análise dos custos dos serviços prestados e do Resultado Econômico aconteceu em entidades sem fins lucrativos e possibilitou a verificação da eficiência na gestão dos recursos públicos.

O Resultado Econômico da Escola X no exercício de 2013 é de R\$ 178.743,26 evidenciando um lucro econômico (superávit), com receita econômica de R\$ 1.223.400,00 com consumos de recursos orçamentários de R\$ 982.366,56 e consumo de ativos R\$ 217,02 referente a depreciação dos bem móveis utilizados na produção do ensino fundamental. E Escola Y obteve um Resultado Econômico de R\$ 133.805,14 com superávit, com receita econômica de R\$ 920.160,00, consumos de recursos orçamentários de R\$ 714.211,43 e consumo de ativos R\$ 323,43.

É importante ressaltar que na receita econômica produzida pelas entidades estudadas não apresentaram dispêndio pela sociedade, ao representar uma alternativa que o cidadão desprezou por utilizar o serviço público.

Para Neves e Neves (2012) o custo de oportunidade pode agregar outros valores além do destacado por Slomski (2001), foi observado que não são em todas as relações que o cidadão irá buscar o menor valor de mercado, ao representar uma alternativa capaz de proporcionar benefícios de valor econômico e de custo de benefício. Para os autores, é importante levar em consideração fatores como a opinião das pessoas em relação ao valor agregado, tendo em vista que esses fatores podem compor a decisão por uma alternativa em vez de outra, pois o cidadão pode avaliar não somente o preço do serviço, mas também a qualidade de como ele é prestado e a sua localidade.

Para entender melhor o resultado é importante destacar o conceito de lucro em que destaca pela diferença positiva entre as receitas adquiridas com a venda de mercadorias e os custos necessários para obtê-las, sendo considerado também como todo rendimento obtido por meio de uma negociação ou de outro gênero qualquer. Já na economia o lucro destaca-se como tudo o que foi ganho ou recebido através de um ato de comercialização financeira, Geraigire (2008). Na Demonstração do Resultado do Exercício apropriada para entidades com fins lucrativos indicará a qualidade do desempenho econômico, quer seja em forma de lucro, que representa um resultado positivo em favor a empresa, ou em prejuízo, representando um resultado negativo, de acordo com o que dispõe a Lei 6.404/76, que discorre sobre as Sociedades por Ações. Já na Demonstração do Resultado Econômico, o resultado positivo, pode ser considerado como um “lucro social”, uma vez que as entidades públicas não possuem finalidade lucrativa, classificado como superávit que é em favor da sociedade, déficit ou equilíbrio econômico. Esse resultado avaliará o quanto o serviço público ofertou em benefício econômico ao cidadão. Quando ocorre um superávit, ou lucro econômico, revela que a entidade conseguiu executar a atividade com menor custo de mercado com bons resultados.

Considera-se como um dos propósitos desse Resultado Econômico a transparência e a formalidade em esclarecer a sociedade demonstrativos que apresente o que foi feito em benefício a coletividade, o que torna capaz de avaliar não apenas se obteve lucro econômico, mas a qualidade do serviço prestado.

A finalidade da Demonstração do Resultado Econômico é direcionada para redução da carência que existe no processo decisório na gestão, decorrente dos desafios que os administradores têm enfrentado sobre aquisição e a utilização do capital de forma mais econômica perante uma escassez de recursos para serem cumpridas mediante metas pré-estabelecidas (SILVA, 2009).

Apesar de sua grande importância para os gestores analisarem a melhor maneira de aplicar os recursos, e para a população participar desses resultados de forma ativa, a Resolução CFC nº 1.437/13 exclui a implantação da Demonstração do Resultado Econômico mesmo que essa seja facultativa, pois envolve um sistema de custeamento que tem apresentado dificuldades em sua elaboração devido a sua complexibilidade, no qual em sua grande maioria os sistemas de custos não são estruturados para produzir informações com eficiência, para que demonstrem como as metas estabelecidas estão sendo realizadas.

5 CONCLUSÕES

O propósito deste artigo foi de calcular o valor econômico mensurado por entidades públicas. Desta forma, foi realizada uma revisão bibliográfica e sobre o assunto e calculado os

valores econômicos de duas entidades municipais de acordo com a teoria. A Demonstração do Resultado Econômico surgiu do propósito de estudo feito por Slomski (2002), em sua importância de apresentar a sociedade um novo modelo de resultado, que foi adotado como norma NBC T 16.6 que dispuseram aplicá-la nas entidades públicas. Por se tratar de um processo complexo, em que é necessária a implantação de sistemas de custos tornou-se facultativa e posteriormente excluída, contudo o trabalho apresentado teve como finalidade demonstrar a importância de sua adoção como ferramenta gerencial, por proporcionar melhor acompanhamento de como os recursos estão sendo aplicados. As entidades estudadas, escolas municipais, mostraram eficiência na prestação do serviço público educacional no uso dos recursos públicos.

Durante a coleta de dados das entidades públicas estudadas algumas dificuldades foram apresentadas, principalmente na obtenção e disponibilidade dos dados, em vista da prática da Lei de Acesso à Informação Pública ainda não ser cumprida em sua completude. Há necessidade de maior esforço social ao eleger os gestores do seu patrimônio, para que realize as tomadas de decisões com base no Resultado Econômico, e, que ao final do período de gestão possam realizar melhor o *accountability*, através de demonstrativos capazes de relatar o desempenho da gestão do período com seus respectivos retornos à população. Uma alternativa a essa questão, seria o governo introduzir padrões de qualidade para comparabilidade e obrigar a publicação do resultado, contribuindo para a transparência.

Os resultados apresentados nas escolas públicas demonstraram um ganho econômico, o qual interpreta que ao optarem pela entidade pública e descartarem as oportunidades, teriam ainda uma parcela menor no mercado e conseguido ter um resultado positivo, talvez uma entidade privada com a mesma receita não alcançaria estes resultados. O demonstrativo representa uma moderna gestão consequente do novo modelo de administração em desenvolvimento, neste novo padrão de demonstrativos pretende-se obter uma comunicação inovadora entre as entidades públicas e a sociedade, em que visa avaliar a evidenciação do uso dos recursos e direcionar para a melhoria nas condições de vida da comunidade com novas ferramentas de mensuração de resultado que traga mais próxima a gestão pública da sociedade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 74.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 03 de abr. 2015.

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm> Acesso em: 13 de mai. de 2015.

BRASIL. **Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá

outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm> Acesso em: 13 de mai. De 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf> Acesso em: 10 de mai. de 2015.

BRASIL. Tesouro Nacional. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO - DCASP. 4º ed. Brasília: 2011.

BRASIL. Tesouro Nacional. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em: 11 out. 2014.

CAMPOS, A. M. *Accountability: quando devemos traduzi-la para o português?*. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, 1990.

CHIAVENATO, I. **Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBCs T 16.1 a 16.11.** Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBCs T 1.** Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1121.doc>. Acesso em: 16 abr. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.437/13. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público.** Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1437.doc>. Acesso em: 11 abr. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.133/08. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 11 abr. 2015.

CONTO, A.A. de. **O resultado econômico na gestão de recursos públicos.** Joaçaba: 2010. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/acsa/article/viewFile/67/pdf_86>. Acesso em: 10 de abr. 2015.

DRUCKER, P. **Sociedade pós-capitalista.** 2º ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

GERAIGIRE, M. **Conceito de lucro**. São Paulo: 2008. Disponível em: <<https://geraigire.wordpress.com/2008/09/14/os-conceitos-de-lucro/>> Acesso em: 14 de mai. 2015

KUHNEN, O. L. **Matemática financeira aplicada e Análise de Investimentos**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, implantação e controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000. 21 p.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2003. 21 e 22 p.

MOREIRA, A. M. F. **Estado, governo e administração pública**. São Paulo: 2008. Disponível em: <<http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/283367/artigos-estado-governo-e-administracao-publica>> Acesso em: 14 de abr. de 2015.

NEVES, F.R.; NEVES, D.C.N. **O resultado econômico como ferramenta de gestão em pequenos municípios: estudo de caso no município de Guanambi**. Salvador: 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG85.pdf>. Acesso em: 05 de abr. 2015.

SILVA, L. M. **Reflexões sobre a demonstração do resultado econômico – aplicação nas relações custo-volume**. 2009. Disponível em: <<https://linomartins.wordpress.com/2009/09/09/reflexoes-sobre-a-demonstracao-do-resultado-economico-%E2%80%93-aplicacao-nas-relacoes-custo-volume/>> Acesso em: 10 de mai. 2015.

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. 1996. 82f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

SLOMSKI, V. **Manual da contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, V. **Resultado Econômico: um novo paradigma na administração pública**. Florianópolis: 2002. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/viewArticle/973>> Acesso em: 02 de abr. 2015.

SANABIO, M. T; SANTOS, J. S.; DAVID, M. V. **Administração pública contemporânea: política, democracia e gestão**. Juiz de Fora – MG: UFJF, 2013.