

# O resultado econômico na gestão de recursos públicos

Angelita Adriane de Conto\*

## Resumo

O artigo tem por objetivo propor um modelo de sistema de custos que permita mensurar e demonstrar o resultado econômico gerado pela prestação de serviços em entidades públicas e medir a eficácia dos gestores sobre os recursos existentes à sua disposição. As exigências da legislação vigente e o interesse de entender e demonstrar o Estado pela sua produção e não pelo seu consumo de recursos, foram considerados pontos relevantes na determinação e elaboração da proposta. Para desenvolver esta pesquisa, é necessária a utilização da metodologia de apuração do resultado econômico, proposta por Slomski (2001). Sabe-se que os resultados alcançados pelas entidades públicas devem demonstrar a viabilidade de desenvolvimento de um sistema de custos que permite avaliar e mensurar os resultados gerados, bem como conhecer a estrutura de custos da Entidade e gerar relatórios gerenciais com informações que auxiliem o processo de tomada de decisão. Por fim, concluiu-se que a metodologia do modelo proposto permite melhor visão sobre a utilização dos recursos públicos, porém pode e deve ser complementada com a inclusão de outros instrumentos para auxílio no controle da eficácia dos gestores públicos no desempenho de sua função.

Palavras-chave: Administração pública. Controle de custos. Resultado econômico.

## 1 INTRODUÇÃO

No âmbito da administração pública parece haver um paradigma por parte da sociedade em geral, mesmo que analisado de forma empírica, de que a gestão dos recursos e do patrimônio público não é realizada com seriedade e que, muitas vezes, gasta-se nos serviços ou nos investimentos valores superiores aos necessários.

Por outro lado, a escassez de recursos financeiros, ou a falta de investimentos em instrumentos de controles para a geração de informações pode influenciar negativamente nessa visão, considerando-se que a falta de dados impede uma análise com maior propriedade a respeito da real necessidade de determinado gasto ou investimento. Essa falta de informações pode também levar as instituições a gastarem em áreas inadequadas, deixando outras áreas com necessidades a descoberto.

Da mesma forma, a negligência dos administradores em razão de não haver competitividade no setor público, pois não há concorrência, ou em virtude de estes não estarem preparados para o cargo que assumiram, pode realmente influenciar negativamente no desempenho econômico do setor público em geral.

Ainda, a dificuldade encontrada para uma boa gestão dos recursos públicos pode ser parcialmente explicada pela relevância eleitoral que estes representam. Ao se exigir que um gestor público invista na sociedade, pode-se levá-lo a gastar de acordo com os seus objetivos políticos, esquecendo-se de sua função principal, qual seja, gerir com integridade os recursos que a sociedade coloca à sua disposição.

---

\* Contadora. Universidade do Oeste de Santa Catarina; Av: Getúlio Vargas, 571, Centro, Chapecó, SC, 89812-000; professora; financeiro@amosc.org.br

Essas são algumas considerações que podem explicar certas ineficiências na gestão pública, porém, acredita-se que nunca podem ser vistas como fatores imutáveis da forma de gestão, ao contrário, a própria legislação brasileira é clara no sentido de que os recursos públicos devem ser geridos de forma íntegra e de acordo com as necessidades da sociedade, existindo, para isso, o necessário controle como instrumento de acompanhamento e gestão.

Visualiza-se assim que a responsabilidade do gestor ao atuar na administração pública não é ilimitada e que este precisa constantemente prestar contas de suas ações. Dentro dessa prestação de contas está a necessidade de apuração de custos.

Acredita-se que um sistema de custos que permita a mensuração do resultado econômico dos serviços prestados pela entidade pública poderá demonstrar o desempenho, a economicidade, eficácia e a eficiência da gestão. Por outro lado, esse instrumento tem ainda a facilidade de ser utilizado, na visão global, como fonte de informações que podem auxiliar no processo decisório dos gestores públicos.

Baseado nesses aspectos, o presente estudo trata da implantação da metodologia de custeamento voltada para o auxílio na mensuração do resultado econômico gerado pelas entidades públicas.

## 2 DESENVOLVIMENTO

O resultado econômico pode ser conceituado como a diferença, em determinado período, entre a riqueza inicial e final desse período; pode-se observar o valor dos serviços públicos produzidos pela entidade e oferecidos à comunidade.

Pereira (2001, p. 225) descreve que “[...] o resultado econômico de uma organização refere-se à variação de sua riqueza em determinado período.”

Em outras palavras, as atividades de uma entidade agregam valor aos recursos consumidos, aumentando a riqueza e garantindo a continuidade e desenvolvimento desta.

No setor público, o alcance de metas e objetivos relacionados à prestação de serviços à comunidade somente pode ser avaliado com base em indicadores, como a eficiência, eficácia, legalidade, economicidade e satisfação do usuário. Nesse sentido, o resultado econômico é o melhor indicador/medida de eficácia; o desempenho dos gestores pode ser avaliado pelo resultado.

Segundo Slomski (2005), alguns pressupostos devem ser observados em relação à mensuração do resultado econômico: que o cidadão é o contribuinte das fontes de recursos para a manutenção da entidade pública; que a missão da entidade é a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade; que se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação dos serviços.

Todavia, fica explícita a necessidade de um sistema com características da contabilidade gerencial e da contabilidade de custos que, por meio da gestão dos recursos e em suporte à contabilidade pública, permita ao cidadão conhecer a receita econômica agregada pelos serviços que ele usufruiu em determinado período e, também, que atenda a legislação em vigor, a qual exige a mensuração e demonstração do resultado econômico.

A administração pública tem como um de seus objetivos a prestação de serviços à comunidade, buscando a satisfação das necessidades sociais, no intuito do desenvolvimento social e econômico.

Percebe-se, assim, a necessidade da administração pública em adequar-se a métodos de gestão que possibilitem alcançar a qualidade, a eficiência e a produtividade nos seus processos, para que ela possa cumprir seu objetivo, oferecendo à sociedade o que é seu de direito e atender a legislação em vigor.

Conforme art. 37 da CF/88, a administração pública é norteadada por princípios que ressaltam o dever da prestação de serviços à comunidade buscando a satisfação das necessidades coletivas, no entanto, somente realizando o que a Lei determina, aspecto esse dissertado pelo princípio da legalidade.

Figueiredo (2003, p. 42) assim descreve:

Ora, assim como o princípio da legalidade é bem mais amplo do que a mera sujeição do administrador à lei, pois aquele, necessariamente, deve estar submetido também ao Direito, ao ordenamento jurídico, às normas e princípios constitucionais, assim também há de se procurar solver a hipótese de a norma ser omissa ou, eventualmente, faltante.

Cabe lembrar que a prestação de serviço deve ocorrer de forma planejada, com qualidade e eficiência; em outras palavras, os recursos públicos, sejam eles, humanos, financeiros, sejam físicos, devem ser administrados visando a bons resultados e ao menor custo.

## 2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade aplicada à administração pública seja nos poderes Federal, Estadual, Municipal ou Distrito Federal é norteadada pela Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, a qual instituiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O objetivo geral da contabilidade, segundo Iudícibus (1997, p. 28), “[...] é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.”

A contabilidade pública registra a previsão das receitas e a fixação das despesas estabelecidas no orçamento público, escritura a execução orçamentária, compara a previsão e a realização das receitas e despesas, controla operações de crédito, a dívida ativa, créditos e obrigações, demonstra as variações e o valor do patrimônio.

Os autores Araújo e Arruda (2006) ampliam o conceito de Contabilidade Pública para um sistema de informações voltado a selecionar, registrar, resumir, interpretar e divulgar os fatos mensuráveis em moeda, que influenciam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de órgãos e entidades públicos.

Portanto, pode-se deduzir que a contabilidade pública é um ramo da contabilidade em que o orçamento está presente e que seu objeto de estudo é o patrimônio público e, como um sistema de informações, é um instrumento de auxílio no planejamento e tomada de decisões.

## 2.2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO

O planejamento da gestão tem como “fio” condutor o orçamento público. Este, elaborado de acordo com os princípios orçamentários, é um processo que determina e prevê a aplicação de recursos previstos e de acordo com as metas que o gestor quer atingir em seu governo.

O art. 165 da Constituição Federal de 1988 determina que as leis de Iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Em outras palavras, o orçamento por sua vez é único, porém, elaborado em três documentos distintos e harmônicos entre si.

Para Angélico (1995, p. 4), o orçamento assim pode ser conceituado:

O orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material de esse órgão expressar sua autorização é a lei.

De acordo com o autor, o orçamento é um programa de custeio, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto pelo Poder Executivo para um período financeiro e aprovado pelo Poder Legislativo.

Nesse sentido, o planejamento materializa-se por meio do orçamento e é uma forma de programação

das atividades e projetos e da movimentação dos recursos em determinado período.

O art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) dispõe a respeito dos Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), obrigando os gestores a cumprir as metas planejadas e, em caso de descumprimento, deverão ser adotadas medidas de correção, onde os administradores adotam a limitação de empenho quando a receita arrecadada não suporta as metas previstas, ou seja, a LRF implantou uma nova fase das finanças municipais, onde o objetivo é o equilíbrio orçamentário, ou seja, gastar somente aquilo que se arrecada, como norma para uma gestão fiscal responsável.

A legislação estabelece maiores detalhes sobre a estruturação e cumprimento do orçamento público, porém, por não ser esse o objeto do presente estudo, esses detalhes não serão aqui aprofundados.

## 2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A gestão de custos tanto para uma empresa privada quanto pública pode ser entendida como uma ferramenta administrativa, um fundamento que visa ao melhoramento da empresa, oferecendo um sistema de dados, informações que auxiliem a tomada de decisão.

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 224) descrevem que:

No atual cenário empresarial, de acirrada competição global e crescente guerra de preços, os empresários são obrigados a adotar novas tecnologias para aumentar a competitividade de suas empresas, com uma enorme preocupação no aprimoramento de seus produtos e processos, e simultaneamente, na eliminação dos desperdícios.

Na área pública, a contabilidade de custos é uma abordagem recente; contudo, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, já exigia o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A exigência da utilização da contabilidade de custos pela área pública não traz, porém, clareza sobre sua aplicação como instrumento de gestão e auxílio no processo decisório.

Entretanto, considerando-se conceitos da contabilidade de custos, mesmo direcionados à esfera privada, quando traduzidos para a gestão pública se observa que estes podem ser vistos como uma nova forma de governar, marcada pela necessidade de se eliminar desperdícios e, assim, oferecer serviços de qualidade ao menor custo, possibilitando também a mensuração do valor econômico desses serviços prestados.

Especificamente sobre a definição de custos, há de se considerar que eles podem receber diferentes classificações, de acordo com a análise que está sendo feita. Nesse sentido, os custos podem ser classificados em custos variáveis e fixos, diretos e indiretos. De acordo com Martins (2002), Slomski (2005), Crepaldi (2002), Ching (2001) é possível resumir esses conceitos da seguinte forma:

Os custos variáveis são os que se modificam de acordo com o volume de produtos elaborado em determinado período enquanto que os custos fixos tendem a manter certa estabilidade em relação a esse volume de produção, ou seja, esses custos acontecem, dentro de certo limite, independentemente do volume produzido.

Todavia, se os custos forem analisados quanto ao objeto de custeio, eles podem ser classificados como custos diretos ou indiretos. Considera-se custo direto aquele que pode ser facilmente atribuído ao objeto de custeio por manter estreita relação com esse enquanto que os custos indiretos, mesmo sendo necessários para a produção, por não manterem relação direta com o objeto que está sendo custeado, precisa ser atribuído a esses mediante rateios.

Pela amplitude da área de custos no meio contábil e como instrumento de gestão, não cabe aqui se discutir sua pormenorização, porém, nos autores citados, esses detalhes podem ser encontrados e satisfazerem a curiosidade daqueles que pretendem se aprofundar nos conhecimentos do tema.

### 3 ESTRUTURA DA PESQUISA

A estruturação do presente estudo volta-se a analisar adequadamente o resultado econômico de uma instituição pública. Para atingir esse objetivo, deve-se buscar realizar análise prática das atividades realizadas por unidades administrativas municipais, identificando seus custos operativos e, também, a receita econômica que essas atividades geraram para a comunidade em geral.

A partir de seus objetivos, a pesquisa pode ser caracterizada, portanto, como um estudo exploratório.

Julga-se como um estudo exploratório em razão de ser ater à análise de um ambiente ainda pouco explorado, que é a apuração de custos e de resultados nas instituições públicas. Sabe-se que existem diversos estudos nessa área, porém, não é uma atividade que se encontra com frequência nas instituições governamentais.

Conforme Lakatos e Marconi (2001, p. 188), estudos exploratórios tratam de investigações que “[...] têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, estudo de caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas.”

Orienta-se a utilização do método de custeio variável, uma vez que as instituições públicas não são obrigadas a prestar contas ao fisco, e buscam informações gerenciais de resultado. Para tal, primeiramente, deve-se identificar:

- a) quais as necessidades e exigências que traduzem a viabilidade de se desenvolver um modelo de mensuração do resultado econômico;
- b) o resultado que se quer alcançar com a aplicação deste modelo de mensuração.

Definidos os pontos que tornam viável o seu desenvolvimento e execução, a proposta deve seguir algumas etapas:

- a) caracterização dos serviços prestados à população;
- b) definição dos custos e suas bases de relação com o objeto custeado e reconhecer os gastos totais da estrutura fixa em confronto com a contribuição de cada serviço;
- c) pesquisa do menor preço de mercado dos serviços prestados pela entidade para reconhecimento da receita econômica bruta de cada serviço;
- d) apuração da margem de contribuição;
- e) mensuração do resultado econômico gerado pela entidade;
- f) síntese das informações relevantes que possam ser úteis no processo de tomada de decisão.

Demonstra-se a formatação do método de custeio variável adaptado a entidades públicas:

MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL ENTIDADE PÚBLICA MUNICIPAL Período: .....					
Ordem	Descrição	MÊS/ANO	MÊS/ANO	MÊS/ANO	TOTAL
1	Receita bruta gerada no período				
2	Deduções da receita				
3 (1-2)	Receita líquida				
4	Custos variáveis e despesa				
	Custos variáveis				
	Despesas				

5 (3-4)	Margem de contribuição				
6	Custos fixos				
	Custos fixos identificados				
7 (5-6)	Resultado				

Quadro 1: Margem bruta do período

<b>Total</b>	
Receita gerada	
<b>Total</b>	
Receita econômica/custos e despesas	
Resultado positivo sobre os gastos	

Quadro 2: Demonstrativo do resultado positivo/negativo gerado

A receita econômica gerada por uma entidade pública, nada mais é do que o valor que a população deixa de gastar por utilizar serviços públicos.

Com base nos dados encontrados, será possível, pela divisão da receita econômica gerada pelos custos e despesas, encontrar o resultado gerado. Como exemplo, pode-se citar, que para cada R\$ 100,00 de receita, determinada entidade possui R\$ 80,00 de custos e despesas, para tal:  $100/80 = 1,25$ , ou seja, para cada R\$ 1,00 que gasta, ela gera 1,25 de receita econômica para população; R\$ 0,25 de resultado para a população.

#### 4 CONCLUSÃO

A boa administração dos recursos públicos é uma obrigação de qualquer gestor. No entanto, a análise de nível de gestão dispensada a esses recursos é relativamente complexa à medida que não há utilização de instrumentos que possam demonstrar os resultados que esses gestores estão trazendo para a sociedade.

Sabe-se que há sim instrumentos que servem para controlar a forma como esses gestores estão atuando. A legislação brasileira exige que as contas dos gestores sejam aprovadas pelo Tribunal de Contas. No entanto, a aprovação das contas normalmente garante que não houve o uso indevido dos recursos públicos, não permitindo, porém, analisar se esses recursos foram bem aplicados.

Esse modelo de mensuração de resultado e avaliação de custos pode ser entendido como indispensável ante a necessidade de utilização de novos procedimentos de gestão pelos administradores públicos na busca do atendimento às obrigações e normas legais impostas e na incumbência de melhorar o processo de gestão dos recursos públicos, pois se trata de um modelo de sistema que possibilita a análise e controle de custos da esfera pública municipal, buscando, assim, informações que auxiliem os gestores na tomada de decisão, e, também, a sociedade poderá ter acesso ao valor da receita produzida pelos serviços e ao montante dos recursos consumidos pelos serviços que ele utiliza; além disso, os gestores poderão ser avaliados de acordo com suas áreas de responsabilidade e por sua produção, não apenas por seu consumo, buscando, dessa forma, a maximização dos resultados.

Busca-se, assim, a utilização do resultado econômico proposto por Slomski (2001) como um bom instrumento de controle para a aplicação dos gastos públicos e também para a análise da eficácia do uso dos recursos existentes. Sabe-se, porém, que a apuração do resultado econômico é apenas um dos instrumentos que podem ser utilizados para analisar o nível de gestão dispensado aos recursos públicos e que outras ferramentas podem ser implantadas.

## ***The result in the management of public resources***

### *Abstract*

*The article has for objective to consider a model of system of costs that allows to measure and to demonstrate the economic result generated by the rendering of services in public entities and to measure the effectiveness of the managers on the existing resources its disposal. The requirements of the current law and the interest to understand and to demonstrate the State for its production and not for its consumption of resources had been considered as excellent points in the determination and elaboration of the proposal. To develop this research, the use of the methodology of verification of the economic result is necessary, proposal for Slomski (2001). It knows that the results reached for the public entities must demonstrate the viability of development of a system of costs that allows to evaluate and to measure the generated results, as well as knowing the structure of costs of the entity and generating management reports with information that assist the process of decision taking. Finally, it concluded that the methodology of the considered model allows a better vision on the use of the public resources, however, it can and it must be complemented with the inclusion of other instruments for aid in the control of the effectiveness of the public managers in the performance of its function.*

*Keyword: Public administration. Control of costs. Economic result.*

### **REFERÊNCIAS**

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: novos métodos após a LC n. 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**: atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Inaldo Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 4.320**, 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 Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

QUADROS, Cerdônio. Lei de responsabilidade fiscal – reflexos nas finanças municipais. In: ALBANEZ, Osvaldo; QUADROS, Cerdônio (Org.). **Responsabilidade fiscal: estudos e orientações**. São Paulo: NDJ, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas**: Uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.