

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail [bibfea@usp.br](mailto:bibfea@usp.br) para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**

**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**

**MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO  
EM  
ENTIDADES PÚBLICAS - Uma Proposta**

**VALMOR SLOMSKI**

**ORIENTADOR: PROF. DR. NELSON PETRI**

**SÃO PAULO**

**MARÇO 1996**

REITOR DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

**PROF. DR. Flávio Fava de Moraes**

DIRETOR DA FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E  
CONTABILIDADE

**PROF. DR. Denisard Cnéio de Oliveira Alves**

CHEFE DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

**PROF. DR. Masayuki Nakagawa**

# **UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**

**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**

## **MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO EM ENTIDADES PÚBLICAS - Uma Proposta**

**VALMOR SLOMSKI**

**DISSERTAÇÃO APRESENTADA À FACULDADE DE  
ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE  
DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, PARA A  
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM  
CONTROLADORIA E CONTABILIDADE.**

**ORIENTADOR: PROF. DR. NELSON PETRI**

**SÃO PAULO**

**MARÇO 1996**



Dedico este trabalho à minha esposa Vilma e aos meus filhos Thiago e Juliana, razão principal de todos os esforços. Aos meus pais, e, "in memoriam", aos meus sogros.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tudo que me foi permitido.

Gostaria de agradecer especialmente ao Prof. Dr. Masayuki Nakagawa pela iniciativa e coragem de ter criado e conduzido a turma de professores de escolas públicas.

Ao Professor Dr. Nelson Petri, pelos ensinamentos, orientação e palavras de incentivo, não somente na realização deste trabalho mas, principalmente, na minha carreira acadêmica, manifesto aqui a minha sincera gratidão.

Ao Professor Dr. Lázaro Plácido Lisboa, Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, pelo apoio e dedicação demonstrados, o meu muito obrigado.

Gostaria de agradecer ainda aos Professores Doutores da FEA/USP pelos ensinamentos científicos recebidos durante o curso, em especial aos Professores Sérgio de Iudícibus, Ariovaldo dos Santos, Luiz Nelson de Carvalho, Gilberto de Andrade Martins, Armando Catelli, João Luiz Corrar, Geraldo Barbieri, Edson Luiz Riccio e Reinaldo Guerreiro, com os quais tive o privilégio de expandir e enriquecer meus conhecimentos.

Aos colegas de estudo do curso de mestrado e doutorado do Departamento de Contabilidade e Atuária, em especial aos colegas Ana Maria Nélo, Benedito Florêncio de Queiroz, Egidio Leopoldo Scherer, Joseilton Siqueira da Rocha, José Luiz Nunes Fernandes, José Moreira da Silva Neto, Paulo Arnaldo Olak, Roberto Marcos Navarro, Sonia Maria da Silva Gomes, Vicente Pacheco pelas valiosas sugestões, e a todos os demais, meus agradecimentos verdadeiros pelas palavras de incentivo e apoio.

Agradeço aos meus pais, meus familiares por tudo que fizeram por mim, e à Vilma, ao Thiago e à Juliana, obrigado pela compreensão e o apoio em todos os momentos.

## RESUMO

Nas últimas décadas, e especialmente nesta, a administração pública mundial tem buscado se reestruturar visando diminuir seu tamanho. O Brasil tem procurado acompanhar essa tendência.

No entanto, do ponto de vista contábil para a administração pública brasileira, nada ou pouco se fez desde a instituição da Lei 4.320/64, fazendo com que a sociedade tenha muita dificuldade em avaliar o resultado da gestão de um mandato administrativo.

Este estudo procurou criar um modelo conceitual para a mensuração do resultado econômico nas entidades públicas, para tanto foi necessário conceituar receita econômica.

E, a partir da receita econômica gerada pela entidade pública através da gestão do seu patrimônio, o modelo apresentado possibilitou a mensuração do resultado econômico, demonstrando o lucro ou prejuízo e não apenas superávit ou déficit, fazendo com que a sociedade possa avaliar melhor o desempenho dos gestores das entidades públicas.

## ABSTRACT

Public administrators have been searching for a new model of structure to diminish the size of government agencies. This has occurred recently, especially during the nineties. Brazil has also tried to follow this tendency. Nevertheless, since the law 4320/64 was passed, little has been done from an accountability standpoint. Consequently, it becomes very difficult for society to evaluate the results of any politician's term of administration.

The present study proposes a conceptual model which may be effective to evaluate the financial performance of public institutions. The study is based on the concept of economical gain.

The economical gains are generated by public institutions through efficient management of their assets. The proposed model enables us to accurately measure these gains. In other words, it is possible for society to evaluate the management of their public institutions.

In the current model, we see only a surplus or a deficit. In the proposed model we will also be able to track profits and losses.

**LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura I	Três Poderes da União.....	11
Figura II	Divisão da Administração Pública.....	13
Figura III	Sistemas Contábeis.....	16
Figura IV	Ambientes da Entidade Pública.....	46
Figura V	Demonstração do Resultado Econômico em Entidades Públicas.....	60

**Figuras Relacionadas com a Entidade Pesquisada**

Figura VI	Organograma.....	65
Figura VII	Balanço Orçamentário.....	70
Figura VIII	Balanço Financeiro.....	71
Figura IX	Balanço Patrimonial.....	72
Figura X	Demonstração das Variações Patrimoniais.....	74
Figura XI	Serviços Prestados.....	75
Figura XII	Tabela de Preços.....	76
Figura XIII	Demonstrativo da Receita Econômica por Unida- de Prestadora de Serviços.....	77
Figura XIV	Demonstração do Resultado Econômico.....	78
Figura XV	Quadro Comparativo de Resultados .....	80

## SUMÁRIO

### CAPÍTULO I

1. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	01
1.1 Identificação do Problema.....	01
1.2 Objetivos do Estudo.....	02
1.3 Contribuição do Estudo.....	03
1.4 Método de Pesquisa.....	04
1.5 Organização do Trabalho.....	05
Referências Bibliográficas do Capítulo.....	08

### CAPÍTULO II

2. A CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA	
SEGUNDO A LEI 4.320/64.....	10
2.1 Conceito de Administração Pública.....	10
2.1.1 Campo de Atuação da Administração Pública.....	11
2.2 <i>Accountability</i> na Administração Pública.....	13
2.3 Serviço Público.....	14
2.4 A Contabilidade Pública Brasileira	
Segundo a Lei 4.320/64.....	15
2.4.1 Objetivo da Contabilidade Pública.....	15
2.5 Demonstração de Resultados	
Segundo a Lei 4.320/64.....	16
2.5.1 Sistema Orçamentário.....	17
2.5.1.1 Receita.....	17
2.5.1.1.1 Receitas Correntes.....	17
2.5.1.1.2 Receitas de Capital.....	20
2.5.1.2 Despesa.....	21
2.5.1.2.1 Despesas Correntes.....	23
2.5.1.2.2 Despesas de Capital.....	24

2.5.1.3 Balanço Orçamentário.....	25
2.5.2 Sistema Financeiro.....	26
2.5.2.1 Balanço Financeiro.....	27
2.5.3 Sistema Patrimonial.....	28
2.5.3.1 Balanço Patrimonial.....	29
2.5.4 - Demonstração das Variações Patrimoniais.....	32
Referências Bibliográficas do Capítulo.....	34

### **CAPÍTULO III**

<b>3. MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO EM ENTIDADES PÚBLICAS.....</b>	<b>36</b>
3.1 Definição de Resultado Econômico.....	36
3.2 Conceitos Fundamentais.....	37
3.2.1 Missão e Continuidade.....	37
3.2.2 Crenças e Valores.....	38
3.3 Os Modelos de Gestão, de Decisão, de Informação e de Mensuração.....	39
3.3.1 Definição de Modelo.....	39
3.3.2 Modelo de Gestão .....	40
3.3.2.1 Modelo de Decisão.....	41
3.3.2.2 Modelo de Informação.....	43
3.3.2.3 Modelo de Mensuração.....	47
3.4 Modelo Conceitual de Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas.....	48
3.4.1 Entidade Pública.....	50
3.4.2 Eficácia na Entidade Pública.....	51
3.4.3 Receita Econômica.....	53
3.4.3.1 Conceito de Receita Econômica.....	57
3.4.4 Custo de Oportunidade.....	58
3.4.5 Valor Adicionado.....	58
Referências Bibliográficas do Capítulo.....	62



## CAPÍTULO IV

4. CASO APLICADO.....	65
4.1 Entidade Pesquisada.....	65
4.2 Recursos Físicos.....	66
4.3 Recursos Humanos.....	67
4.4 Consumo de Recursos Orçamentários no Trimestre.....	68
4.5 Depreciação dos Equipamentos da Entidade.....	68
4.6 Resultados da Entidade Segundo a Lei 4.320/64.....	69
4.6.1 Balanço Orçamentário.....	70
4.6.2 Balanço Financeiro.....	71
4.6.3 Balanço Patrimonial.....	72
4.6.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	74
4.7 Receita Econômica.....	75
4.7.1 Serviços Prestados pela Entidade.....	75
4.7.2 Tabela de Preços dos Serviços Prestados.....	76
4.7.3 Mensuração da Receita Econômica Gerada pela Entidade.....	77
4.7.4 Demonstração do Resultado Econômico.....	78
4.7.5 Quadro Comparativo dos Resultados Apurados na Entidade.....	80

## CAPÍTULO V

CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....	83
BIBLIOGRAFIA.....	88

---

---

Capítulo 1

**CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA**

---

---

---

## 1. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

### 1.1 Identificação do problema

A escolha deste tema prende-se ao fato de 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.

E que, 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.”

Visando dar outra dimensão às demonstrações contábeis das entidades públicas, pretende-se, com este estudo, mensurar e demonstrar o resultado econômico gerado pelo serviço público, não para si, mas para a sociedade.

De acordo com Thomas Jefferson *apud* Kelly<sup>2</sup>, “cada geração deve exigir um novo conjunto de objetivos e padrões de desempenho para os seus governantes. Sobrevivência e continuidade apenas é insuficiente como um objetivo.”

---

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

<sup>2</sup> KELLY, Rita Mae. Promoting productivity in the public sector. New York: St. Martin's Press Inc., 1988. pg. 3.

Observando a 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?
- Existem estudos profundos que corroborem e validem essa política?
- Pode-se generalizar? Ou devem ser criados modelos que possibilitem a mensuração e demonstração do resultado econômico dessas entidades, para que os gestores públicos verifiquem se há valor adicionado, ou seja, um “plus” entre a receita econômica auferida através dos serviços prestados pela entidade à sociedade e os recursos financeiros e patrimoniais consumidos para a sua consecução, e a partir dessa análise, tomem decisões tão relevantes para a sociedade?

## **1.2 Objetivos do Estudo**

As perguntas necessitam respostas, pois quanto mais se observa o que os gestores públicos fazem, mais relevantes elas ficam, sabendo-se que as entidades públicas devem minimizar custos, para melhor atender aos cidadãos, considerando-se que, teoricamente, elas foram criadas sem fins lucrativos.

Desta forma, o objetivo principal deste estudo é revelar aspectos importantes que possam contribuir com as pesquisas que estão sendo

desenvolvidas neste campo e criar um modelo conceitual para a mensuração e demonstração do resultado econômico gerado pela prestação de serviço público.

Como objetivos secundários, este estudo pretende obter:

a) identificar o referencial teórico sobre contabilidade pública e gestão econômica;

b) identificar e analisar os principais conceitos que compõem a criação de um modelo conceitual de mensuração do resultado econômico;

c) contribuir para o atendimento do artigo 85 da Lei 4.320/64, no que diz respeito à análise e à interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Convém ressaltar que, devido à amplitude e complexidade das variáveis envolvidas na mensuração do resultado econômico em entidades públicas, este estudo não pretende esgotar todas as possibilidades de abordagens do tema.

### **1.3 - Contribuição do Estudo**

Pela importância social, econômica e financeira para a população, se faz necessário mensurar e demonstrar o resultado econômico para aferir o valor adicionado gerado pelo serviço público, objetivando:

- a) criar um modelo que ampare os gestores públicos na tomada de decisão de continuar prestando esse serviço diretamente; de terceirizá-lo ou até mesmo de eliminá-lo, levando-se em conta que o estereótipo do serviço público, perante a sociedade, é negativo;
- b) possibilitar a adequada análise do resultado econômico calculado;
- c) evidenciar seu significado social para essa população.

O produto deste estudo deverá servir de base científica e metodológica para a mensuração e demonstração do resultado econômico global de entidades públicas e ou, parcial de uma de suas atividades a ser pesquisada.

E, ainda, deve contribuir significativamente para a criação de uma nova área de contabilidade gerencial, voltada para a análise e desempenho da área pública.

## 1.4 Método de Pesquisa

O método de pesquisa utilizado neste trabalho será o empírico-analítico<sup>3</sup>, no conceito de Martins<sup>4</sup>. A consecução da meta proposta foi possível devido a um processo sistemático de averiguação da bibliografia existente sobre o assunto estudado. A pesquisa bibliográfica incluiu livros textos, teses, dissertações e

---

<sup>3</sup> “são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnica de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista.”

<sup>4</sup> MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações. 2.ed. São Paulo:Atlas, 1994. pg.26.

revistas, contendo artigos técnicos, amparando a elaboração de um caso aplicado, tomando-se por base uma Secretaria Municipal de Saúde.

Contudo, são raras as obras científicas que se propõem a estudar o assunto. Entretanto, essa escassez foi contornada com a utilização da vasta literatura contábil, no que diz respeito à Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Controladoria.

Desta maneira, com a pesquisa bibliográfica e o caso aplicado proposto, foi possível consolidar e alcançar o objetivo do estudo.

## **1.5 Organização do Trabalho**

O trabalho está dividido em cinco capítulos. Buscou-se uma estruturação adequada para possibilitar o melhor entendimento dos objetivos do estudo e dos resultados obtidos. E, ainda, apresenta, no final de cada capítulo e no final do trabalho, a bibliografia consultada.

A divisão por partes visa delimitar claramente os assuntos estudados e tem como finalidade principal conduzir o leitor ao objeto maior do estudo.

Desta forma, pode-se assim resumir e justificar as segregações entre as diversas partes:

O Capítulo I - Identifica o problema estudado, ressalta os objetivos que justificam o dispêndio de esforços, apresenta as possíveis contribuições, descreve a metodologia da pesquisa aplicada, demonstra a organização do trabalho.

O Capítulo II - Explora os conceitos doutrinários de Administração Pública; suas divisões, seu campo de atuação, sua segmentação; a responsabilidade de prestar contas explorando o conceito de *accountability*, demonstrando claramente a necessidade dos gestores públicos prestarem contas de seus desempenhos, durante e ao final dos seus mandatos.

Apresenta ainda, de maneira compacta, como a contabilidade pública brasileira expõe os resultados de acordo com a Lei 4.320/64.

Discorre sobre receita pública, de despesa públicas e seus princípios, sem a intenção de formular conclusões a respeito, visto que não é o objeto deste estudo.



Trata-se de um estudo de extrema importância para anteceder a definição do modelo conceitual da Mensuração do Resultado Econômico nas entidades públicas

Capítulo III - Desenvolve-se, neste capítulo, o objetivo central do estudo, com base nos conceitos de resultado econômico, modelo de gestão e um conjunto de conceitos fundamentais. Define-se, então, um modelo conceitual para a demonstração do resultado econômico nas entidades públicas.

O Capítulo IV - Apresenta um caso aplicado, utilizando dados reais coletados em uma entidade pública prestadora de serviços de saúde, faz a demonstração contábil de acordo com a Lei 4.320/64, mensura o resultado econômico da entidade no período e apresenta um comparativo.

O Capítulo V - Apresenta as conclusões finais do estudo, procura também demonstrar através de sugestões outras formas de aplicação daqueles resultados encontrados. E, ainda, procura motivar novos pesquisadores para que, baseados no conceito de receita econômica proposto, e no modelo conceitual de mensuração do resultado econômico, possam a partir do presente estudo, promover o enriquecimento da contabilidade pública no país.

## Referências Bibliográficas do Capítulo

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

KELLY, Rita Mae. Promoting productivity in the public sector. New York: St. Martin's Press Inc., 1988.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações. 2.ed. São Paulo:Atlas, 1994

---

---

Capítulo 2

**A CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA  
SEGUNDO A LEI 4.320/64.**

---

---

## 2. A CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA SEGUNDO A LEI 4320/64

### 2.1 Conceito de Administração Pública

Para Meirelles *apud* Kohama<sup>1</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<sup>2</sup> “a administração pública e suas entidades, em certo sentido, “pertencem” aos cidadãos”. E, é de acordo com este princípio que o estudo conduzirá sua linha de pesquisa, pois a administração pública é gerida por membros desta coletividade.

E, para tanto, a administração pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, estabelecendo uma relação de subordinação.

A Constituição Federal<sup>3</sup>, através do no Artigo 2º, define os três poderes da União; “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

A figura a seguir demonstra os poderes, bem como seus níveis, tendo o Poder Legislativo e o Executivo três níveis, federal, estadual e municipal. Já o

<sup>1</sup> KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública - teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991. p.27.

<sup>2</sup> TEIXEIRA, Hélio & SANTANA, Solange Maria. Remodelando a gestão pública. São Paulo: Edgard Blücher, 1994. pg.10.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição da república federativa do brasil, de 05 de outubro de 1988. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

Poder Judiciário conta com entidades apenas a nível estadual e federal. Contudo, neste estudo, nossa ênfase será para as entidades do Poder Executivo.

Figura I - Três Poderes da União

NÍVEIS	PODERES		
	LEGISLATIVO	EXECUTIVO	JUDICIÁRIO
<b>FEDERAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Senado Federal</li> <li>Câmara dos Deputados</li> <li>Trib. de Contas da União</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Presidência da República</li> <li>Ministérios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Supremo Trib. Federal</li> <li>Supremo Trib. de Justiça</li> <li>Trib. Regionais Federais</li> <li>Trib. Superior Eleitoral</li> <li>Trib. Sup. do Trabalho</li> <li>Sup. Trib. Militar</li> </ul>
<b>ESTADUAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Assembléia Legislativa</li> <li>Tribunal de Contas do Estado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Governadoria</li> <li>Secretarias de Estado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tribunal de Justiça</li> <li>Tribunais de Alçada</li> </ul>
<b>MUNICIPAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Câmara dos Vereadores</li> <li>Tribunal de Contas do Município ou TCE.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gabinete do Prefeito</li> <li>Secretarias Municipais</li> </ul>	

### 2.1.1 Campo de Atuação da Administração Pública

A administração pública é exercida pelos órgãos da administração direta, pelos órgãos da administração indireta e pelos órgãos da administração delegada.

- A **administração direta** compreende a organização administrativa do Estado.
- A **administração indireta** é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público, deslocado do Estado, para outra

entidade por ele criada. Integram a administração indireta, as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações. Sendo que as autarquias subdividem-se em autarquias institucionais - que prestam serviços autônomos especializados; e as autarquias corporativas - representadas por órgãos fiscalizadores de profissões.

- A **administração delegada** Consiste na delegação do exercício de encargos públicos a terceiros, através de concessão (com contrato) ou permissão (sem contrato).

Para atingir a plena satisfação das necessidades da população, segundo Silva<sup>4</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 os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cujas finalidades são as de promover o bem-estar social da coletividade.

---

<sup>4</sup> SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental - um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1988. p.19.

Conforme figura a seguir, as atividades meio dão suporte à realização das atividades fins, objetivo final dos serviços públicos.

Figura II - Divisão da Administração Pública



Fonte: Silva<sup>5</sup> (com adaptações)

## 2.2 Accountability na Administração Pública

Na administração pública é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability*, pois quando a sociedade elege seus representantes,

(\*) O cadastro geral de cidadãos, instrumento de vital importância, pois permitirá que a entidade se estruture para definir as especializações como geriatria, pediatria, de acordo com a real necessidade local no caso da saúde. Bem como, poderá ser utilizado por outras áreas como a educação, assistência social, entre outras.

<sup>5</sup> Silva. Op. cit. pg. 20.

espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

Para Nakagawa<sup>6</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 escoreita 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 escoreita e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de *accountability*."

### 2.3 Serviço Público

Considera-se serviço público o conjunto de atividades-meio e de atividades-fins que são exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem estar social da coletividade. Meirelles *apud* Kohama<sup>7</sup>, "Daí conclui-se que não se justifica a existência do Estado senão como entidade prestadora de serviços e utilidades aos indivíduos que o compõem".

<sup>6</sup> NAKAGAWA, Massayuki. ABC - custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994. p.19.

<sup>7</sup> KOHAMA, Op. Cit., p.19.



Desta forma, cabe ao Estado, através de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança de impostos.

## **2.4 A Contabilidade Pública Brasileira Segundo a Lei 4.320/64**

A Contabilidade Pública constitui-se em uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada. O campo de sua atuação é o das pessoas jurídicas de Direito Público - União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações

Segundo Petri <sup>8</sup> "Contabilidade Pública é um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno."

### **2.4.1 Objetivo da Contabilidade Pública**

A Lei 4.320/64<sup>9</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 econômico da entidade pública de acordo com o artigo a seguir:

---

<sup>8</sup> PETRI, Nelson. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São Paulo: Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1981. PG.4.

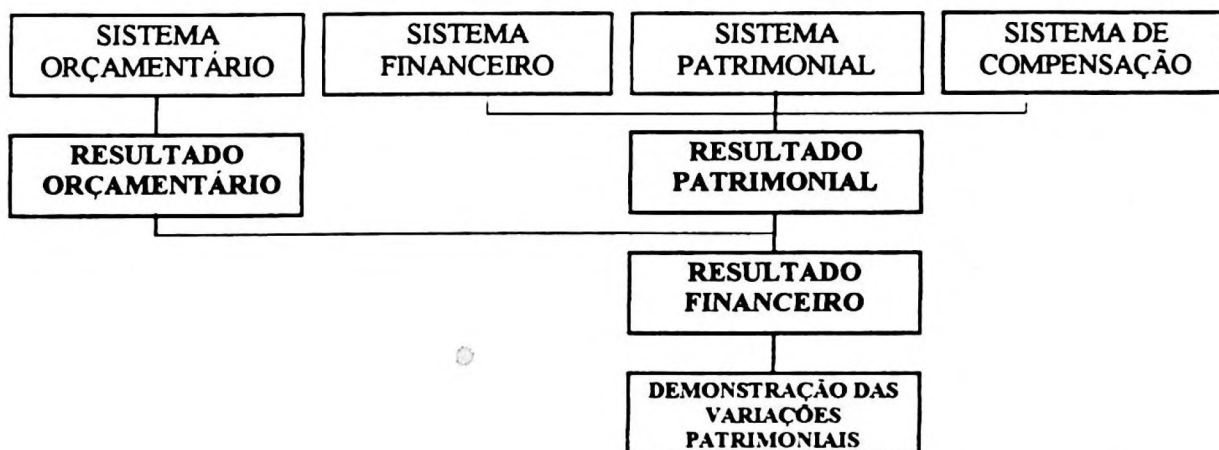
<sup>9</sup> BRASIL. Lei 4320 de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos município e do distrito federal. 16 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

*Artigo 85 - 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.*

## 2.5 Demonstração de Resultados Segundo a Lei 4.320/64

Nas entidades de direito público interno, do ponto de vista legal, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e nas Demonstrações das Variações Patrimoniais. Entretanto, este estudo proporá um modelo conceitual de mensuração e demonstração do resultado econômico, para que seja possível a análise e a interpretação do mesmo de acordo com o Artigo 85 da Lei 4.320/64.

Figura III - Sistemas Contábeis



## 2.5.1 Sistema Orçamentário

### 2.5.1.1 Receita

Entende-se por receita pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos em favor da entidade pública classificável como receita orçamentária. E quando figura como depositária de valores que não lhe pertençam e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiro e inscrição de resíduos passivos, será classificada como receita extra-orçamentária.

A Lei 4.320/64<sup>10</sup> através do artigo 11, classifica a receita nas seguintes categorias econômicas:

#### 2.5.1.1.1 - Receitas Correntes

São as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

- A **receita tributária** é a resultante da cobrança de tributos<sup>11</sup> que podem ser definidos como sendo receita derivada que a entidade arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados

<sup>10</sup> BRASIL Lei 4320/64, op. cit., p.11.

<sup>11</sup> Segundo o Código Tributário Nacional, em seu Art. 3º "Tributo é toda a expressão pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

em lei, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhe são próprias. A receita tributária subdivide-se em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Segundo o Código Tributário Nacional **Imposto**<sup>12</sup>, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Caracterizando-se por ser cobrado de modo coativo e independe de uma contraprestação imediata e direta da entidade;

Já as **taxas**, por outro lado, é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, contrariamente ao imposto; corresponde a uma contraprestação imediata e direta da entidade;

E a **contribuição de melhoria** é o tributo que tem como fato gerador o ressarcimento do custo da obra pública que promova acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas, direta ou indiretamente, tendo como limite total a despesa realizada

---

<sup>12</sup> BRASIL, Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

e como limite individual o acréscimo do valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado;

- A **receita de contribuições** resulta de contribuições sociais e de contribuições econômicas;
- A **receita patrimonial** refere-se ao resultado financeiro da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens mobiliário, ou imobiliários, seja advinda de participação societária;
- A **receita agropecuária** é a resultante das atividades ou explorações agropecuárias, envolvendo as produções vegetal e animal e seus derivados;
- A **receita industrial** é a proveniente de atividades industriais exploradas pela entidade;
- A **receita de serviços** é a derivada de prestação de serviços de comércio, transportes, comunicações, serviços hospitalares, etc.;

- **As transferências correntes** são recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, independentemente da contraprestação direta de bens e serviços.
- Os recursos classificáveis como **outras receitas correntes** são provenientes de multas, contribuições, cobrança de dívida ativa, etc., e outras que não tenham classificação específica.

#### **2.5.1.1.2 Receitas de Capital**

São as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas (operações de crédito); da conversão em espécie de bens (alienação de bens) e direitos (amortização de empréstimos concedidos); os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado (transferências de capital), destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, as outras receitas de capital.

- **As operações de crédito** são recursos decorrentes da colocação de títulos públicos ou de empréstimos obtidos junto a entidades estatais ou particulares internas ou externas.

- A **alienação de bens** representa a conversão em espécie de bens e direitos.
- A **amortização de empréstimos concedidos** constitui receitas decorrentes do retorno de valores anteriormente emprestados a terceiros.
- As **transferências de capital** são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado, quando destinados a atender despesas de capital.
- Os recursos classificáveis como **outras receitas de capital** englobam os demais recursos não classificáveis nos itens anteriores.

#### **2.5.1.2 Despesa**

Constituem-se despesas da entidade pública, aquelas que a Constituição Federal, leis ordinárias e decretos do Poder Executivo, bem como as decorrentes de contratos, seja para saldar os compromissos da dívida pública consolidada ou flutuante, seja para atender às necessidades dos serviços públicos criados para garantir o bem-estar da sociedade.

Conforme Silva<sup>13</sup>, a despesa da entidade pública deverá obedecer fundamentalmente aos princípios da utilidade, da legitimidade, da oportunidade e da legalidade.

- “A **utilidade** é o princípio em função do qual a despesa deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento dos órgãos da entidade pública, bem como dos serviços públicos, objetivando ao atendimento da coletividade.
- A utilidade da despesa deve ser encarada de modo que ela se enquadre nos limites do princípio da **legitimidade** e, para ser legítima a despesa, precisa fundamentar-se no consentimento coletivo, através da discussão da lei orçamentária.
- O princípio da **oportunidade** decorre diretamente da legitimidade e estabelece que as despesas, para ajustar-se precipuamente à necessidade coletiva, deve ser oportuna.
- O princípio da **legalidade** é fundamental, pois na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal (depois da aprovação da lei orçamentaria). Enquanto na administração privada é lícito

---

<sup>13</sup> SILVA. Op. Cit. 93/4.



fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei orçamentaria autoriza”.

A Lei 4.320/64<sup>14</sup> define, através do artigo 12, que a despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

#### **2.5.1.2.1 Despesas Correntes**

São despesas correntes as que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial; e se desdobram em despesas de custeio e transferências correntes.

- **Despesas de Custeio** - classificam-se como despesas de custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
- **Transferências Correntes** - classificam-se como transferências correntes as dotações para despesas às quais não correspondam contraprestação direta de bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

---

<sup>14</sup> BRASIL Lei 4320/64 op. cit., p.12.

### **2.5.1.2.2 - Despesas de Capital**

São despesas de capital as que constituem desembolso ou aplicação de que resulte mutação compensatória nos elementos do patrimônio; e se desdobram em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

- **Investimentos** - classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não seja de caráter comercial ou financeiro.

- **Inversões Financeiras** - classificam-se como inversões financeiras as dotações destinadas à:

1. aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;
2. aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital;

3. constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

- **Transferências de Capital** - classificam-se como transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de orçamento ou de lei especial, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

### **2.5.1.3 Balanço Orçamentário**

É um dos demonstrativos contábeis obrigatórios para as entidades públicas de direito público interno, apresentando duas colunas, uma da receita e outra da despesa, demonstrando a previsão, a execução e a diferença, tanto na receita como na despesa. A Lei 4.320/64<sup>15</sup>, em seu anexo 12, demonstra a sua

---

<sup>15</sup> Brasil Lei 4320/64 op. cit., p.77.

forma. Desta maneira, o balanço orçamentário constitui o produto final do sistema orçamentário.

Anexo 12 da Lei 4.320/64

<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>							
TÍTULOS	RECEITA			TÍTULOS	DESPESA		
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA		PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
<b>REC. CORRENTES</b> REC. TRIBUTARIAS REC. DE CONTRIB. REC. PATRIMONIAL REC. AGROPEC. REC. INDUSTRIAL REC. DE SERVIÇOS OUTRAS REC. COR.				<b>CRÉDITOS</b>			
				Orçamentários e Suplementares			
				Especiais			
				Extraordinários			
<b>REC. DE CAPITAL</b> OPER. DE CRÉDITO ALIEN. DE BENS AMORT. DE EMPR. TRANSF. DE CAP. OUTRAS REC. DE CAPITAL							
SOMA DÉFICIT				SOMA SUPERÁVIT			
TOTAL				TOTAL			

## 2.5.2 Sistema Financeiro

O Sistema Financeiro é composto pelas contas do Ativo Financeiro e do Passivo Financeiro, trata da arrecadação das receitas orçamentárias e extra-orçamentárias e da realização das despesas orçamentárias e extra-orçamentárias. Tem por objetivo o controle dessas operações.

O Balanço Financeiro é uma peça com duas colunas, uma da receita e outra da despesa, que se igualam com os saldos do exercício anterior, e o saldo que passa para o exercício seguinte, havendo uma separação entre a Receita e Despesa Orçamentária e a Receita e Despesa Extra-Orçamentária. Deve demonstrar as movimentações financeiras do exercício, isto é, a somatória das operações realizadas durante o exercício, e não os saldos das contas. Apenas os saldos das disponibilidades existentes do exercício anterior e os que passam para o exercício seguinte.

### **2.5.2.1 - Balanço Financeiro**

O Balanço Financeiro é definido pela Lei 4320/64<sup>16</sup> como segue:

“Art. 103 - O Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único - Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.”

---

<sup>16</sup> BRASIL Lei 4320/64 op. cit. p.28.

Anexo nº 13 da Lei 4.320/64

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>			
<b>RECEITA</b>		<b>DESPESA</b>	
<b>ORÇAMENTÁRIA</b>		<b>ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITAS CORRENTES</b>		Agricultura	
Receita Tributária		Educação e Cultura	
Receita Patrimonial		Transporte	
<b>RECEITA DE CAPITAL</b>		<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>	
Alienação de Bens Móveis		Restos a Pagar	
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>		<b>Depósitos</b>	
Restos a Pagar		Cauções	
<b>Depósitos</b>		Consignações	
Cauções		SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUNTE	
Consignações		Disponível	
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR		Caixa	
Disponível		Bancos	
Caixa		<b>TOTAL .....</b>	
Bancos		<b>TOTAL .....</b>	
<b>TOTAL .....</b>		<b>TOTAL .....</b>	

### 2.5.3 Sistema Patrimonial

O Sistema Patrimonial é formado por contas que registram e demonstram a movimentação e a posição dos componentes patrimoniais. Segundo Petri<sup>17</sup>, “as contas do sistema patrimonial dão origem ao ativo e passivo permanentes do Balanço Patrimonial e à Demonstração das Variações Patrimoniais (onde estão incluídas a receita e despesa orçamentárias, transferidas do Sistema Financeiro”.

<sup>17</sup> PETRI, Nelson. Análise de resultados no setor público. São Paulo: Tese de Doutorado. Apresentada a FEA/USP. 1987. pg. 31.

### **2.5.3.1 Balanço Patrimonial**

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo. O Ativo demonstra a parte positiva, representada pelos bens e direitos, e o Passivo representa os compromissos assumidos com terceiros; e o equilíbrio numérico do balanço é estabelecido pelo Saldo Patrimonial, quando positivo, e pelo Passivo Real a Descoberto quando negativo.

O art 105 da Lei 4.320/64<sup>18</sup> destaca o que o Balanço Patrimonial demonstrará, como segue:

O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente da autorização orçamentária e dos valores numerários. Compreende as contas representativas do Disponível e do Realizável, formado pelos créditos a curto prazo da Fazenda Pública.

O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. Compreende os Bens Móveis, Bens Imóveis, Bens de Natureza Industrial e Créditos a longo prazo.

---

<sup>18</sup> BRASIL Lei 4320/64. op. cit., p.28.

O Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis, cujo pagamento independa de autorização orçamentária. Compreendem esses compromissos a Dívida Flutuante, a saber:

- Restos a Pagar - são as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro.
- Serviço da Dívida a Pagar - as parcelas de amortização e de juros da dívida fundada ou consolidada.
- Depósitos - as cauções ou as garantias recebidas de terceiros para execução de contratos de obras e fornecimentos, em dinheiro.
- Débitos de Tesouraria - as dívidas provenientes de operações de crédito para antecipação da receita orçamentária.

O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate. Compreende as dívidas de longo prazo, de exigibilidade superior a um ano, quer sejam internas ou externas, contraídas para atender a desequilíbrio orçamentário ou financiamento de obras e serviços públicos.

O Saldo Patrimonial resulta do confronto entre o Ativo Real e o Passivo Real. Se o Ativo Real for maior que o Passivo Real, registra-se o saldo patrimonial positivo, denominado de Ativo Real Líquido, representado o patrimônio líquido, integrando a soma geral do Passivo. Caso contrário, Ativo



Real menor que Passivo Real resulta em uma diferença negativa denominada Passivo Real a Descoberto, demonstrando que os Ativos não são suficientes para atender os compromissos representados pelo Passivo. Assim o passivo real a descoberto será registrado no lado do Ativo para igualar os totais do Balanço.

Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores e obrigações e situações não representadas nos grupos que compõem o passivo e o saldo patrimonial, e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. Representam valores em poder de terceiros ou recebidos de terceiros, valores nominais emitidos, contabilizados em contas de compensação apenas para efeito de registro e controle, não alterando o patrimônio quando do seu registro, mas que possam modificá-lo no futuro.

Anexo nº 14 da Lei 4.320/64

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>			
<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>		<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	
Disponível		Restos a Pagar	
Caixa		Serviço da Div. a Pagar	
Bancos		Depósitos	
Vinculado em C/Bancária		Débitos de Tesouraria	
Realizável		<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		Dívida Fundada Interna	
Bens Móveis		Em Títulos	
Bens Imóveis		Por Contratos	
Bens de Natureza Industrial		Dívida Fundada Externa	
Créditos		Em Títulos	
Valores		Por Contratos	
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>		<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	
Passivo Real a Descoberto		Ativo Real Líquido	
<b>ATIVO COMPENSADO</b>		<b>ATIVO COMPENSADO</b>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

## 2.5.4 - Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (Art. 104 da Lei 4320/64). As variações patrimoniais dividem-se em :

- **Variações Ativas** - Demonstam as resultantes da execução orçamentária, que compreendem as receitas orçamentárias arrecadadas durante o exercício e as mutações patrimoniais da despesa decorrentes da incorporação de elementos ativos ao patrimônio ou da diminuição de elementos do passivo da entidade pública. As independentes da execução orçamentária compreendem as variações ocorridas no exercício, que provocam alterações positivas no patrimônio da entidade, resultantes de fatos independentes da execução orçamentária.
- **Variações Passivas** - Demonstam as resultantes da execução orçamentária, que compreendem a despesa orçamentária empenhada ou realizada no exercício e as mutações patrimoniais da receita decorrente da incorporação de elementos passivos ou da desincorporação de elementos ativos do patrimônio da entidade e as independentes da execução orçamentária compreendem as variações ocorridas no exercício, que provocam alterações negativas no

patrimônio da entidade, resultantes de fatos independentes da execução orçamentária.

- **Resultado Patrimonial** - O resultado patrimonial apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais será a diferença entre as Variações Ativas e as Variações Passivas. Quando as variações ativas forem maiores que as variações passivas, o resultado representará um Superávit e o inverso representará um Déficit.

Anexo nº 15 da Lei 4.320/64

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>	
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>
<p><b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b></p> <p><b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</b></p> <p>    <b>Receitas Correntes</b></p> <p>        Receita Tributária</p> <p>        Receita Patrimonial</p> <p>        Receita Industrial</p> <p>        Transferências Correntes</p> <p>        Receitas Diversas</p> <p>    <b>Receita de Capital</b></p> <p><b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b></p> <p>    Aquisição de Bens Móveis</p> <p>    Constr. e Aquisição de Bens Imóveis</p> <p>    Constr. e Aquisição de Natureza Industrial</p> <p>    Aquisição de Títulos e Valores</p> <p>    Empréstimos Concedidos</p> <p><b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b></p> <p>    Inscrição da Dívida Ativa</p> <p>    Incorporação de Bens</p> <p>    Cancelamento de Div. Passivas</p> <p><b>RESULTADO PATRIMONIAL</b></p> <p>    Déficit</p> <p><b>TOTAL</b></p>	<p><b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b></p> <p><b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b></p> <p>    <b>Despesas Correntes</b></p> <p>        Despesas de Custeio</p> <p>        Transferências Correntes</p> <p>    <b>Despesas de Capital</b></p> <p>        Investimentos</p> <p>        Inversões Financeiras</p> <p>        Transferências de Capital</p> <p><b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b></p> <p>    Cobrança da Div. Ativa</p> <p>    Alienação de Bens Móveis</p> <p>    Alienação de Bens Imóveis</p> <p>    Alienação de Natureza Industrial</p> <p>    Alienação de Títulos e Valores</p> <p>    Empréstimos Tomados</p> <p><b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b></p> <p>    Cancelamento da Dívida Ativa</p> <p>    Encampação de Div. Passivas</p> <p><b>RESULTADO PATRIMONIAL</b></p> <p>    Superávit</p> <p><b>TOTAL</b></p>

## Legislação Pesquisada

BRASIL. Constituição da república federativa do brasil, de 05 de outubro de 1988.

3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

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, Código tributário nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. 11 ed.

São Paulo: Saraiva, 1982

## Referências Bibliográficas do Capítulo

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública - teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

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

PETRI, Nelson. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São Paulo: Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1981

PETRI, Nelson. Análise de resultados no setor público. São Paulo: Tese de Doutorado. Apresentada a FEA/USP, 1987.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental - um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1988.

TEIXEIRA, Hélio & SANTANA, Solange Maria. Remodelando a gestão pública. São Paulo: Edgard Blücher, 1994.

---

---

Capítulo 3

**MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO  
EM ENTIDADES PÚBLICAS**

---

---

### 3. MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO EM ENTIDADES PÚBLICAS

#### 3.1 Definição de Resultado Econômico.

A literatura contábil define a expressão resultado econômico, como sendo o melhor sinalizador do grau de eficácia da empresa. Segundo Catelli e Guerreiro<sup>1</sup>, "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".

Observe-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 palavra resultado caracteriza-se pela diferença, é o produto de uma operação matemática, (ex.: diferença entre receita e despesa) se positivo será lucro, se negativo será prejuízo. Contudo, 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.

Entretanto, o lucro ou o prejuízo da empresa sempre será o resultado dos resultados apurados nas áreas de responsabilidade. Para tanto, faz-se necessário

---

<sup>1</sup> CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Seminário gestão econômica de empresas - GECON - FEA/USP, set./1994, pg. 5.

a elaboração de um sistema capaz de reconhecer esses resultados das áreas de responsabilidade, possibilitando-se assim a medição individual e global do nível de eficácia da empresa.

Portanto, neste estudo, resultado econômico será a diferença entre a receita econômica<sup>2</sup> e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis à área de responsabilidade que a produziu.

## 3.2 Conceitos Fundamentais

### 3.2.1 Missão e Continuidade

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>3</sup> define missão “como a razão de ser da organização”. Já Catelli & Guerreiro<sup>4</sup> definem assim: “podemos caracterizar a missão de uma forma sintética como o objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão da sua existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, assumindo um caráter permanente”.

---

<sup>2</sup> Receita econômica, será definida neste capítulo.

<sup>3</sup> CRUZ, Rosany Ipaves. Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para gestão econômica. São Paulo. Dissertação de Mestrado. Apresentada a FEA/USP. 1991. pg.33.

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



Como vimos, missão é a razão de ser, o objetivo fundamental da entidade independentemente das condições ambientais.

Ainda, segundo Catelli & Guerreiro, para que a empresa cumpra a sua missão ela é criada sob o pressuposto da continuidade, sendo que<sup>5</sup> “a garantia da continuidade da empresa só é obtida quando o valor económico dos bens e serviços que a empresa produz e oferece ao mercado é superior ao valor económico 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.

### 3.2.2 Crenças e Valores

As crenças e valores das pessoas que compõem a empresa passam a ser “incorporadas” por ela, pois, de acordo com Cruz<sup>6</sup>, “são aspectos culturais, sociais e psicológicos que integram a personalidade dos idealizadores das organizações e de seus principais gestores”.

A empresa formará a sua personalidade baseada naquilo que efetivamente seus proprietários e gestores acreditam e, baseados em suas crenças e valores, os gestores e/ou proprietários criam e passam a executar o seu modelo de gestão.

---

<sup>5</sup> CATELLI & GUERREIRO, Op. cit. pg. 4.

<sup>6</sup> CRUZ, Op. cit., pg. 37.



### 3.3 Os Modelos de Gestão, de Decisão, de Informação e de Mensuração

#### 3.3.1 Definição de Modelo

Para entender modelo de gestão faz-se necessário definir adequadamente a palavra modelo. Segundo o Aurélio<sup>7</sup>, modelo significa a “representação em pequena escala de algo que se pretende executar em grande”.

Guerreiro<sup>8</sup> em outras palavras afirma que “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”.

Beuren<sup>9</sup> define modelo desta forma: “a concepção de um modelo tem por finalidade facilitar o entendimento e a manipulação das relações que ocorrem entre as diversas variáveis que integram um sistema ou processo, abstraídas de uma realidade”.

---

<sup>7</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da Língua Portuguesa. 2a. ed. revista e aumentada. 32a. impressão. Ed. Nova Fronteira: Rio de Janeiro, 1986.

<sup>8</sup> GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1989. pg. 62.

<sup>9</sup> BEUREN, Ilse Maria. Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1994. pg. 46.

Glautier & Underdown<sup>10</sup> dizem que: "modelos não são novos para contadores, eles vêm construindo modelos há séculos". De acordo com Beuren<sup>11</sup>, o principal modelo utilizado pela contabilidade é o balanço patrimonial: "um exemplo que permite visualizar é o balanço patrimonial, que tem como principal objetivo demonstrar a situação patrimonial-financeira da empresa em um determinado momento".

### 3.3.2 Modelo de Gestão

O modelo de gestão tem como premissas básicas a missão, as crenças e valores dos gestores e ou proprietários, como fora visto anteriormente, que irão orientar e impactar a empresa, notadamente através do processo de tomada de decisão.

De acordo com Cruz<sup>12</sup>, "o modelo de gestão leva em consideração a missão da entidade, as características do negócio, isto é, os aspectos ambientais, e é influenciado pelas crenças e valores dos gestores". Desta forma, para que os gestores possam efetivar aquilo que foi preconizado no modelo de gestão, necessitam de informações gerenciais.

---

<sup>10</sup> BEUREN. Op. cit. pg. 47.

<sup>11</sup> BEUREN. Op. cit. pg. 47.

<sup>12</sup> CRUZ, Op. cit., pg. 39.

Para tanto, a entidade necessitará desenvolver um sistema de informações gerenciais, que contenham em sua concepção e implementação os três quesitos fundamentais, que segundo Catelli & Guerreiro<sup>13</sup>, são o modelo de decisão, modelo de informação e modelo de mensuração capazes de aferir os resultados obtidos em cada transação<sup>14</sup>.

### 3.3.2.1 Modelo de Decisão

Como afirma Catelli,<sup>15</sup> "normalmente os modelos de decisão estão nas cabeças dos gestores, como se fosse um arquivo de aço com gavetas. Para compras, por exemplo, o gestor busca a ficha onde os quesitos a serem cumpridos estão descritos, ou seja, menor preço, melhor qualidade, maior prazo, menor taxa de juros, etc. O gestor as relaciona, analisa as diversas alternativas e decide por um ou outro fornecedor". Dizendo isso, o professor e pesquisador transmitia o que de fato ocorre, entretanto, para ele, o modelo de decisão deve ser gerido por um sistema de informações capaz de fazer com que qualquer um dos componentes do corpo funcional de uma empresa seja capaz de tomar a melhor decisão no momento, e que essa decisão possa ser avaliada e comparada com as demais já tomadas pela empresa, e comparadas com as alternativas desprezadas, naquela transação de compra.

<sup>13</sup> CATELLI & GUERREIRO. Op. Cit. pg. 12.

<sup>14</sup> Catelli & Guerreiro, Op. Cit. pg. 8 "transação: corresponde ao produto de cada ação planejada ou realizada"

<sup>15</sup> CATELLI, Armando. Notas de sala de aula. Disciplina Análise de Custos. FEA/USP, 1994. 1. sem.

Segundo Cruz,<sup>16</sup> “modelos matemáticos, estatísticos e outros são desenvolvidos para facilitar o tomador de decisão, tornando a decisão o resultado de um processo científico, adequadamente ordenado e que garanta a melhor decisão possível para a ocasião”.

Entretanto, deve-se observar que as decisões podem ser classificadas em três formas, pois, conforme Murphy,<sup>17</sup> citando Scott Morton's, os sistemas de suporte à decisão, contêm decisões estruturadas, decisões semi-estruturadas e decisões não estruturadas. As estruturadas são aquelas relacionadas às operacionais onde o grau de complexidade é menor e as variáveis são conhecidas. No lado extremo estão as decisões não estruturadas, aquelas relacionadas às decisões estratégicas.

Santos<sup>18</sup> representa o que diz Morton's através de uma figura denominada de “escala de estruturação de decisões”, possibilitando desta forma uma melhor visualização do que o autor quer afirmar, conforme figura a seguir:



Contudo, de acordo com Cruz,<sup>19</sup> “cada área administrativa desenvolve uma especialidade de gestão e, portanto, os componentes do modelo de decisão,

<sup>16</sup> CRUZ, Op. cit. pg. 40

<sup>17</sup> MURPHY, Ciaran et. all. *Decision support systems and management accounting*. Management Accounting, February 1992. pg. 46.

<sup>18</sup> SANTOS, Roberto Vatan dos. *Modelo de decisão para gestão de preço de venda*. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. 1995. pg. 26.

voltados para essa especialidade, são de responsabilidade do próprio gestor da área, respeitando as diretrizes e políticas fixadas para a empresa”.

Modernamente, o termo área administrativa foi substituído por área de responsabilidade, onde o gestor da área é o tomador de decisão, e o que em última instância é o responsável pela criação de modelos de decisão. Deve ser capaz de, através de sua experiência e de seu conhecimento, delinear novos modelos capazes de atender às necessidades para as decisões semi e não estruturadas e concomitantemente rever os modelos estruturados, impactados pelos novos modelos.

### 3.3.2.2 Modelo de Informação

O modelo de informações deve ser um instrumento para o desenvolvimento de um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um “elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado”, como afirmam Catelli e Gerreiro.<sup>20</sup>

No modelo de informação, serão identificados os conceitos que comporão o sistema de informações, com base no modelo de gestão. Para Cruz,<sup>21</sup> “o modelo de informação deve conduzir a uma visão global do sistema, de forma a ordenar e

---

<sup>19</sup> CRUZ, Op. cit. pg. 41

<sup>20</sup> CATELLI & GUERREIRO, Op. cit. pg. 14

<sup>21</sup> CRUZ, Op. cit. pg. 46

integrar seus subsistemas. Sua materialização dá-se através do sistema de informações, que é o produto de suas definições”.

Segundo GIL,<sup>22</sup> sistema de informações “é um conjunto de recursos (materiais, humanos, tecnológicos e financeiros) dentro de uma organização, responsável pela coleta e pelo processamento dos dados para produzir informações que sejam úteis, a todos os níveis de gerência”

Para Churchman<sup>23</sup>, “um sistema é um conjunto de partes coordenadas para realizar um conjunto de finalidades”. Com as partes coordenadas temos o detalhamento daquilo que o sistema total é, o ambiente, sua finalidade e sua manutenção pelas atividades partes.

Bertalanffy<sup>24</sup>, “os sistemas estão em toda parte”. Ele introduziu o termo teoria geral dos sistemas na procura de uma ciência unificadora de todas as demais, e procurou formular um esquema teórico e sistêmico que permitisse a descrição de todas as relações que se apresentam no mundo real, inclusive empresarial.

---

<sup>22</sup> GIL, Antônio de Loureiro. Sistemas de Informações Contábeis. São Paulo, Atlas, 1978. pg. 14.

<sup>23</sup> CHURCHMANN, C.W. Introdução a teoria dos sistemas. Petrópolis-RJ: Vozes, 1972. pg.50.

<sup>24</sup> BERTALANFFY, Ludwig von. Teoria geral dos sistemas. 3.ed.Petrópolis-RJ: Vozes, 1977. pg.17.

Para facilitar o entendimento de sistemas abertos e fechados, Bertalanffy,<sup>25</sup> utiliza a física para estudá-los, “já que a física convencional trata somente dos sistemas fechados, isto é, sistemas que são isolados de seu ambiente. E, para reforçar este conceito, recorre à termodinâmica, cujas leis só se aplicam a sistemas fechados. Em particular, o segundo princípio da termodinâmica enuncia que num sistema fechado, uma certa quantidade chamada entropia deve crescer até o máximo e, finalmente, o processo pára em um estado de equilíbrio”.

Já o sistema aberto tem como característica fundamental a interação com o seu ambiente, sendo por ele influenciado e podendo também influenciá-lo. Como diz Bertalanffy<sup>26</sup>, “todo organismo vivo é essencialmente um sistema aberto”.

A entidade pública é um sistema aberto que comunga no cenário a impactação de energias com os sistemas: político, social, econômico, ecológico, etc., recebendo e oferecendo oportunidades e ameaças. Guerreiro<sup>27</sup> demonstra, através da figura III, o ambiente externo e o interno.

O ambiente externo exige, através de seus sistemas político, social, econômico, ecológico, etc. que a entidade pública conduza suas ações de forma coerente, a fim de cumprir sua missão. Como diz Guerreiro<sup>28</sup> “as crenças e

---

<sup>25</sup> BERTALANFFY, Op. cit., pg.63.

<sup>26</sup> BERTALANFFY, Op. cit., pg.64.

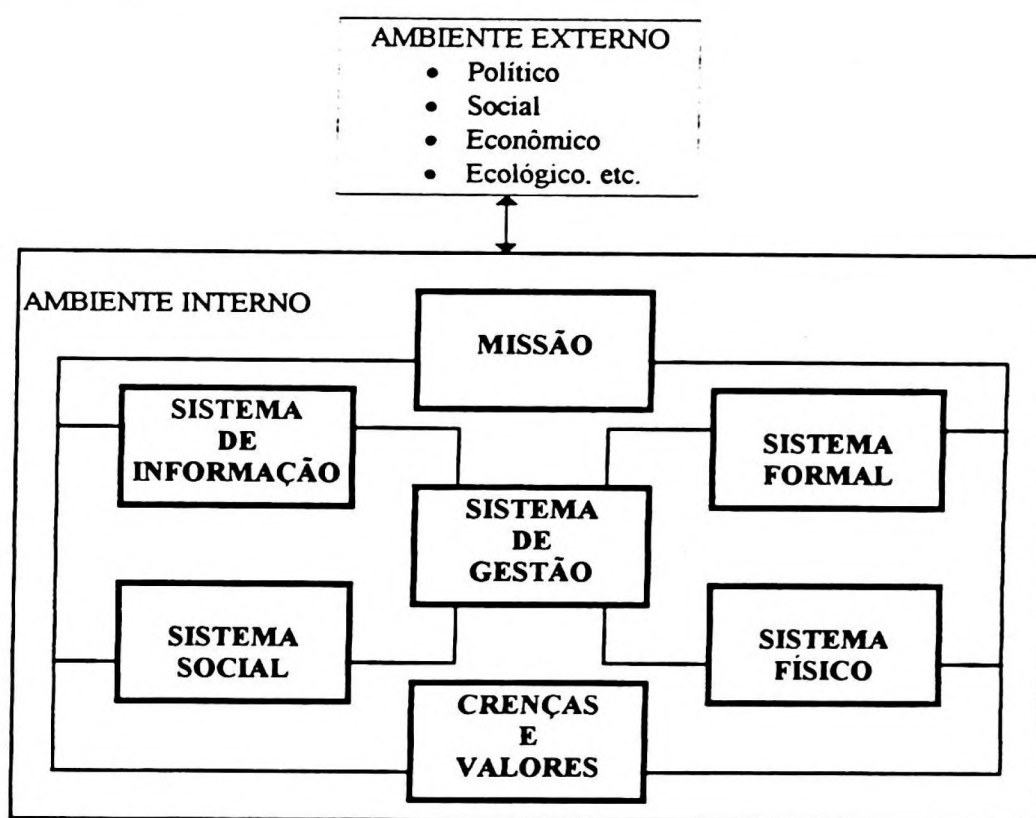
<sup>27</sup> GUERREIRO, Op. cit., pg.166.

<sup>28</sup> GUERREIRO, Op. cit pg. 167.



valores e expectativas dos empresários são convertidos em diretrizes que irão orientar todos os demais componentes do sistema empresa para os resultados desejados”.

Figura IV - Ambientes da Entidade Pública



Fonte: Guerreiro (1989, pg.166) com adaptações

No ambiente interno pode-se verificar que o sistema de gestão foi colocado pelo pesquisador entre a missão, as crenças e valores, pois o modelo de gestão será fortemente impactado por ambas, o que implicará por uma definição



conceitual do sistema de gestão caracterizado pela missão e pelas crenças e valores da entidade.

Continuando, Guerreiro<sup>29</sup> afirma que:

- o sistema físico - abrange todos os elementos concretos e palpáveis da entidade, com exceção das pessoas.
- o sistema formal - contempla a força pela qual a entidade agrupa as suas diversas atividades em departamentos, etc.
- o sistema social - diz respeito ao conjunto de pessoas da organização, bem como ao amplo espectro de características e variáveis associados aos indivíduos.
- o sistema de informação - caracteriza-se pelo recebimento de dados, processamento e geração de informações.
- o sistema de gestão - caracteriza-se como o processo de planejamento, execução e controle.

### 3.3.2.3 Modelo de Mensuração

O modelo de mensuração tem por finalidade determinar as inter-relações entre os fatores a serem mensurados. Para Cruz,<sup>30</sup> "mensuração é a designação de números que representam algum atributo de um objeto ou evento de

---

<sup>29</sup> GUERREIRO. Op. cit. pg 170.

<sup>30</sup> CRUZ. Op. cit. pg. 42.

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. Os números representam o instrumento utilizado para relacionar objetos, isto é, através da relação entre números infere-se a relação entre números.

Para Vasconcelos,<sup>31</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”.

### 3.4 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, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista, para a contratação de serviços; (basta lembrar!)
- a entidade pública tem como missão prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;

---

<sup>31</sup> VASCONCELOS, Marco Túlio Castro. O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica. São Paulo: Dissertação de Mestrado FEA/USP. 1994. pg. 35

- o 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 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:

- o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial;
- a determinação dos custos dos serviços industriais;
- o levantamento dos balanços gerais;
- e a **interpretação dos resultados econômicos e financeiros.**

Entretanto, este dispositivo é parcialmente atendido pelos demonstrativos contábeis produzidos pela contabilidade pública brasileira, segundo a Lei 4.320/64, não possibilitando a análise e a interpretação dos resultados econômicos.

### 3.4.1 A Entidade Pública

A finalidade deste estudo exige que a entidade pública seja encarada como de fins lucrativos, com objetivos comparativos, pois segundo Pindyck e Rubinfeld<sup>32</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>33</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 <sup>co</sup> unidade monetária investida. Empresas que não objetivem a maximização dos lucros provavelmente não

<sup>32</sup> PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. São Paulo, Makron Books, 1994. pg.4.

<sup>33</sup> SANTOS, Op. cit., pg. 117.

sobreviverão. Esta regra também vale para qualquer tipo de empresa e em qualquer estrutura de mercado, competitiva ou não.”

### 3.4.2 Eficácia na Entidade Pública

Segundo Catelli & Guerreiro<sup>34</sup>, a eficácia empresarial depende de uma série de fatores fundamentais. Tais como: produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade e desenvolvimento.

Analisando esses fatores, para entidade pública, verifica-se que em nada diferem daqueles que devem ser perseguidos pela empresa, para o atingimento da eficácia pois, se:

- **produtividade:** diz respeito à otimização de volumes de bens e serviços demandados, considerando uma capacidade instalada;
- **eficiência:** diz respeito ao consumo ótimo de recursos, dados os volumes de produção e serviços demandados pelo mercado (pela população);
- **satisfação** dos agentes envolvidos na cadeia de relacionamentos: diz respeito ao atendimento das necessidades dos diversos agentes com os quais a empresa se relaciona;<sup>35</sup>

<sup>34</sup> CATELLI & GUERREIRO, Op.cit., pg. 5.

<sup>35</sup> Considerando a satisfação dos clientes com qualidade, prazo de atendimento e preços dos produtos, pagamento dos impostos de forma correta para o governo, reconhecimento dos esforços dos recursos humanos, formação de parcerias de alto nível com fornecedores, etc.

- **adaptabilidade** do processo dos gestores: diz respeito à capacitação dos gestores de agir em um ambiente de constantes e profundas modificações, de aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado, de fornecer respostas rápidas aos desafios e ter rapidez na tomada de decisões, entre outros aspectos;
- **desenvolvimento**: diz respeito à melhoria constante, à excelência em todos os aspectos da empresa (da entidade), contemplando adoção de novas tecnologias, novos processos e técnicas, treinamento e capacitação dos recursos humanos, enfim, ao aumento do estoque de conhecimento e competência da empresa (da entidade).

Concorda-se com os autores quando eles afirmam que é muito difícil mensurar e analisar isoladamente os impactos de cada um desses fatores. Entretanto, o lucro ou resultado econômico é o melhor indicador da eficácia da entidade em ambiente competitivo.

### 3.4.3 Receita Econômica

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, poder criar o conceito de receita econômica.

Para Iudicibus, et al.<sup>36</sup>, “entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes normalmente à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”.

Segundo Fipecafi/Andersen<sup>37</sup>, “receita corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou prestação de serviços. Receita pode corresponder a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços”.

Já para o Ibracon em seu Pronunciamento VIII<sup>38</sup>, “receita corresponde a acréscimos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em

<sup>36</sup> IUDICIBUS, Sérgio de. et al. *Contabilidade Introdutória*. 4 ed. São Paulo: Atlas. 1979. pg.73.

<sup>37</sup> FIPECAFI/Arthur Andersen. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo:Atlas, 1990. pg. 411.

<sup>38</sup> IBRACON - *Princípios Contábeis*. São Paulo: Atlas. 1992. pg. 112.



conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido”<sup>39</sup>.

Definindo receita Sprouse e Moonitz *apud* Iudícibus<sup>40</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”.

Iudícibus<sup>41</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 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>42</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”.

---

<sup>39</sup> Receita e despesa, como conceituadas neste pronunciamento, se restringem genericamente, às atividades de empresas comerciais e industriais, não abrangendo, conseqüentemente, as empresas que exploram recursos naturais, transportes, e outras entidades, inclusive as sem fins lucrativos.

<sup>40</sup> IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 3 ed. São Paulo:Atlas. 1994.pg. 128.

<sup>41</sup> IUDICIBUS, Op. Cit., p. 128.

<sup>42</sup> PORTER, Michael. Vantagem Competitiva. Rio de Janeiro: Campus. 1992. pg. 34.



Para o Ibracon<sup>43</sup>, "receita, dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, é comumente derivada de três atividades:

a) venda de produtos;

b) receita de prestação de serviços ou decorrentes da faculdade de utilização dos bens da entidade por outrem, a qual resultará em juros, aluguéis, rendas de bens ou direitos e outros;

c) venda de itens do ativo permanente ou de investimentos em outras entidades".

A época do reconhecimento e o valor do registro da receita da transação é determinada pelo princípio da competência, segundo a Resolução CFC nº 750/93<sup>44</sup>. "As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento". As vendas de produtos é reconhecida, dentro deste princípio, na data da venda, usualmente interpretada como a data em que houver a transferência da propriedade. Admite-se o reconhecimento da receita e do respectivo custo na data do faturamento, quando o sistema habitual de emissão de faturas recomenda essa prática, mas desde que o estoque faturado esteja disponível.

<sup>43</sup> IBRACON. Op. Cit., p. 115.

<sup>44</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais de Contabilidade - Resolução CFC 750/93. Brasília, 1994. pg. 6.

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

Entretanto, quando se trata de receita de entidades públicas, como vimos no Capítulo II, o termo receita refere-se ao recebimento de impostos e das transferências 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 no Capítulo II. É a função *prescípua* da administração pública. Entretanto, a contabilidade nas entidades públicas trata os impostos arrecadados no item receita tributária, como receita. Contudo, não relacionada com os serviços ou benefícios prestados.

Porém, as definições de receita, como vimos, não corroboram tal procedimento, uma vez que, de acordo com o pronunciamento número VIII do Ibracon, a receita por serviços prestados é reconhecida, dentro do princípio da competência, quando os serviços tenham sido executados e sejam faturáveis.

Iudicibus, quando comenta a definição de receita de Sprouse e Moonitz, diz "que uma empresa pode ter manipulado fatores, incorrido em custos, mas, se o mercado não conferir um valor de troca, não haverá receita para ela". ✓

Porter<sup>45</sup>, em termos competitivos, "valor é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes oferece". Ainda, de acordo com o autor, cada atividade de valor emprega insumos adquiridos, recursos humanos e alguma forma de tecnologia para executar essa função.

Desta maneira, os recursos recebidos através dos impostos, transferências, etc., devem ser considerados como meios para fazer frente ao consumo de insumos capazes de gerar receita econômica para ela.

#### **3.4.3.1 Conceito de Receita Econômica**

Receita Econômica, para a entidade pública, deveria ser a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado, e que sejam faturáveis.

---

<sup>45</sup> PORTER, Op. Cit., p. 34.

### 3.4.4 Custo de Oportunidade

“Se um custo de oportunidade é o custo resultante de uma alternativa a qual se tenha renunciado”, tal como conceituam Baker & Jacobsen,<sup>46</sup> talvez fosse melhor explicitar que, em existindo duas alternativas igualmente possíveis mas não concomitantemente realizáveis, a renúncia de uma delas implica em estabelecer o custo de oportunidade da outra.

Neste estudo, será entendido por custo de oportunidade, o menor preço de mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade, oportunidade e tempestividade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público.

### 3.4.5 - Valor Adicionado

Segundo Martins<sup>47</sup>, “De maneira geral, calcula-se o valor adicionado pela diferença entre as vendas brutas e o total dos insumos adquiridos de terceiros (custos das mercadorias vendidas, matéria-prima e outros materiais consumidos, serviços adquiridos de outras empresas, etc.)”

<sup>46</sup> BAKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. 2 ed. São Paulo, Mcgraw-Hill, 1984. pg.10.

<sup>47</sup> MARTINS, Eliseu. Uma nova demonstração contábil: a do "valor adicionado". Temática Contábil e Balanços, IOB-Boletim Informativo 11/89. pg. 98.

Para De Luca<sup>48</sup>, “o valor adicionado de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos que adquire num determinado período, isto é, o valor da riqueza gerada pela empresa.”

O valor adicionado do serviço público, neste estudo, consiste na diferença entre a receita econômica gerada com a prestação do serviço entregue e que seja faturável e o custo de produção do mesmo. Considera-se como custo de produção apenas os custos diretos, com pessoal, material de consumo, edificações, equipamentos e outros identificáveis à unidade do serviço.

Alguns autores tratam o Demonstrativo das Variações Patrimoniais como demonstrador do resultado econômico.

Entretanto, este estudo tem por objetivo criar um modelo conceitual de mensuração gerencial do resultado econômico, que difere do resultado patrimonial apurado pela Contabilidade Pública, segundo a Lei 4.320/64.

E, possivelmente, contribuirá com o novo modelo de gestão pública onde a ação estaria centrada na avaliação do desempenho do serviço prestado, conforme preconiza Teixeira<sup>49</sup> “a avaliação de desempenho deveria ser priorizada em um novo modelo de gestão pública através de iniciativas como:

---

<sup>48</sup> DE LUCA, Márcia Martins Mendes. *Demonstração do valor adicionado*. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. 1991. pg. 52.

<sup>49</sup> TEIXEIRA, Hélio Janny & SANTANA, Solange Maria. *Remodelando a gestão pública*. São Paulo: Edgar Blücher Ltda. 1994. pg. 19.

- Redirecionar o sistema de avaliação dentro da administração governamental para uma ação centrada no eixo da avaliação do desempenho do serviço prestado - qualitativa e quantitativamente - pelos diversos setores e unidades”.

Assim, entende-se que a mensuração do resultado econômico, preconizada neste estudo, para viabilizar a sua análise e interpretação, conforme estabelece a Lei 4.320/64 e para que venha ao encontro do novo modelo de gestão pública idealizada por Teixeira, o modelo a ser construído, talvez, devesse tomar a seguinte forma:

Figura V - Demonstração do Resultado Econômico em Entidades Públicas

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO</b>
--

(+) RECEITA ECONÔMICA  
(-) CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS  
(=) MARGEM BRUTA  
(-) DEPRECIAÇÕES  
(-) CUSTOS INDIRETOS IDENTIFICÁVEIS AO SERVIÇO  
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Onde:

A Receita Econômica será apurada multiplicando-se o número de serviços prestados pelo seu custo de oportunidade.

$$\text{RE} = \text{NSP} \times \text{CO}$$

Legenda:

**RE** = Receita Econômica

**NSP** = Número de Serviços Prestados

**CO** = Custo de Oportunidade

O Custo dos Serviços Prestados será aquele efetivamente consumido no mês, considerando-se o princípio da competência.

A depreciação dos equipamentos valorizados pelo seu custo histórico corrigido deverá ser considerada, para que a entidade tenha esse componente econômico considerado quando da tomada de decisão de executar ou de terceirizar algum serviço público.

Os custos indiretos identificáveis aos serviços prestados são aqueles que não fazem parte da unidade de serviços, contudo, sem eles seria impossível controlá-los e administrá-los, tal como o pessoal administrativo, entre outros.

Para melhor elucidar o estudo, no Capítulo IV será desenvolvido um caso aplicado, baseado em dados reais, com o objetivo de elucidar melhor a teoria exposta.



## Referências Bibliográficas do Capítulo

- BAKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. 2 ed. São Paulo, Mcgraw-Hill, 1984
- BEUREN, Ilse Maria. Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1994.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Seminário gestão econômica de empresas GECON/FEA/USP, set./1994.
- CHURCHMANN, C.W. Introdução a teoria dos sistemas. Petrópolis-RJ: Vozes, 1972. BERTALANFFY, Ludwig von. Teoria geral dos sistemas. 3.ed.Petrópolis-RJ: Vozes, 1977.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais de Contabilidade - Resolução CFC 750/93. Brasília-DF, 1994.
- CRUZ, Rosany Ipaves. Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para gestão econômica. São Paulo. Dissertação de Mestrado, Apresentada a FEA/USP. 1991.
- DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Demonstração do valor adicionado. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. 1991.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da Língua Portuguesa. 2a. ed. revista e aumentada. 32a. impressão. Ed. Nova Fronteira: Rio de Janeiro. 1986.
- FIPECAFI/Arthur Andersen. Normas e práticas contábeis no Brasil. São Paulo:Atlas, 1990.
- GIL, Antônio de Loureiro. Sistemas de Informações Contábeis. São Paulo, Atlas, 1978.



- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1989.
- IBRACON - Princípios Contábeis. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDICIBUS, Sérgio de. et al. Contabilidade Introdutória. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1979.
- IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 3 ed. São Paulo:Atlas, 1994.
- MARTINS, Eliseu. Uma nova demonstração contábil: a do "valor adicionado", Temática Contábil e Balanços, IOB-Boletim Informativo 11/89
- MURPHY, Ciaran et. all. Decision support systems and management accounting. Management Accounting. February 1992.
- PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. São Paulo, Makron Books, 1994.
- PORTER, Michael. Vantagem Competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelo de decisão para gestão de preço de venda. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1995.
- TEIXEIRA, Hélio Janny & SANTANA, Solange Maria. Remodelando a gestão pública. São Paulo: Edgar Blücher Ltda. 1994.
- VASCONCELOS, Marco Túlio Castro. O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica. São Paulo: Dissertação de Mestrado FEA/USP. 1994.

---

---

Capítulo 4

**CASO APLICADO**

---

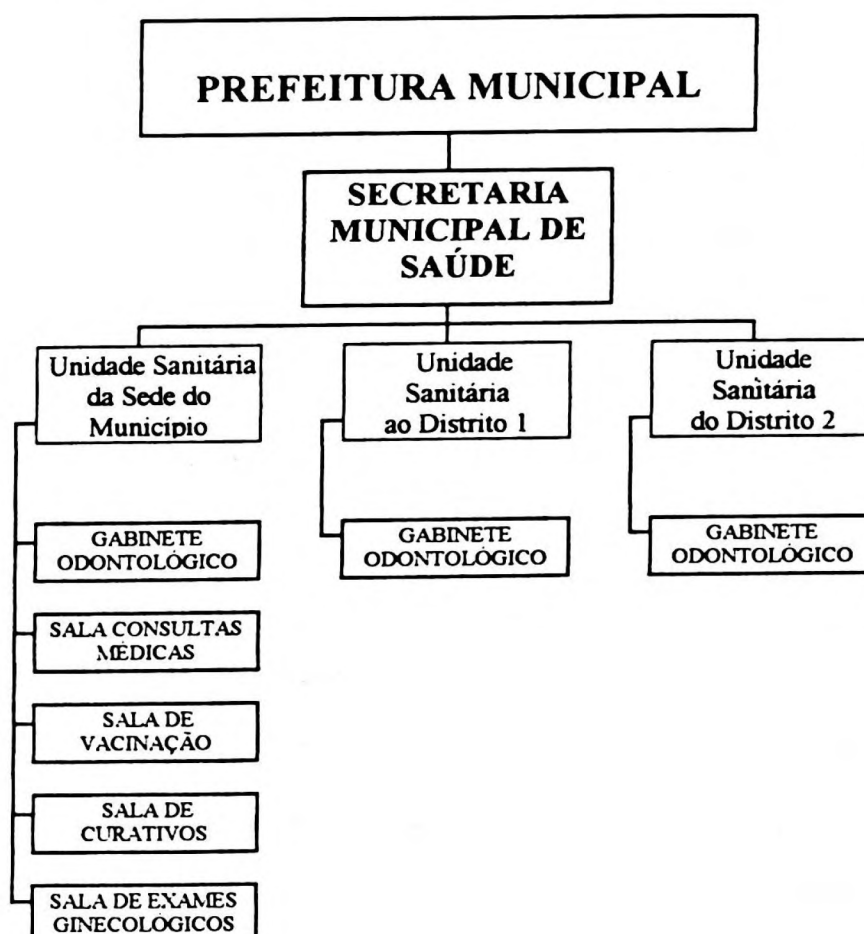
---

## 4. CASO APLICADO

### 4.1 Entidade Pesquisada.

A entidade pesquisada foi a Secretaria Municipal de Saúde de um município do oeste de Santa Catarina, que conta com um número de funcionários bastante reduzido, para atender uma população aproximada de 4.000 pessoas.

Figura VI - Organograma



Para possibilitar a análise dos resultados da entidade, serão demonstrados os resultados do primeiro trimestre de 1995 pela contabilidade tradicional, de acordo com o que rege a Lei 4.320/64, ou seja, os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial, bem como as variações patrimoniais. E pela forma proposta será demonstrado o resultado econômico.

A seguir, serão demonstrados de forma analítica os componentes físicos e os recursos humanos da entidade:

#### **4.2 Recursos Físicos**

Como vimos na figura XII, a entidade pesquisada tem três unidades prestadoras de serviços, cada uma delas com uma estrutura funcional, equipamentos, móveis e utensílios, agrupados por área, como segue:

<b>UNIDADE SANITÁRIA DA SEDE</b>	<b>Valor dos Equipamentos</b>
1. Sala Recepção	378,00
2. Gabinete Odontológico	6.899,80
3. Sala de Consultas Médicas	769,00
4. Sala de Curativos	2.989,37
5. Sala de Vacinação	2.132,83
6. Sala de Exames Ginecológicos	<u>675,00</u>
<b>Valor Total</b>	<b>13.844,00</b>

UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO 1	Valor dos Equipamentos
<u>1.</u> Gabinete Odontológico	<u>4.966,00</u>
<b>Valor Total</b>	<b>4.966,00</b>

UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO 2	Valor dos Equipamentos
<u>1.</u> Gabinete Odontológico	<u>5.306,00</u>
<b>Valor Total</b>	<b>5.306,00</b>

Os bens móveis da entidade, utilizados para a consecução de suas atividades, somam a quantia de R\$ 24.116.00, a preços corrigidos até a data de 31.12.94, uma vez que neste exercício financeiro ainda não foi adquirido nenhum bem. Todas as edificações utilizadas para a realização dos serviços de saúde são alugadas, e são empenhadas na rubrica de serviços de terceiros e encargos da Secretaria.

#### 4.3 Recursos Humanos

Para desenvolver a prestação de serviços, conta com um quadro de pessoal como segue:

FUNÇÃO	QUANTIDADE
• Secretária Municipal de Saúde	01
• Agente Administrativo	01
• Médico	02
• Odontólogo	02
• Profissional de Nível Médio	02

Como se vê, a entidade pesquisada conta com um quadro de profissionais composto por oito pessoas, das quais seis prestam serviços diretos ligados às atividades fins e dois estão ligados às atividades meio.

#### **4.4 Consumo de Recursos Orçamentários no Trimestre**

A Entidade, no trimestre jan/mar/95, teve um consumo de recursos orçamentários, conforme quadro a seguir, para fazer frente aos serviços prestados à comunidade:

##### **DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS**

	<b>JAN/95</b>	<b>FEV/95</b>	<b>MAR/95</b>	<b>TOTAL</b>
• Pessoal Direto	3.145.32	3.570.96	4.162.66	10.878.94
• Pessoal Indireto	1.245.40	1.413.78	1.647.90	4.307.08
• Material de Consumo	320.00	345.00	361.47	1.026.47
• Serv. de Terc. e Encargos	1.059.21	1.249.87	1.487.34	3.796.42
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>5.769.93</b>	<b>6.579.61</b>	<b>7.659.37</b>	<b>20.008.91</b>

#### **4.5 Depreciação dos Equipamentos da Entidade**

Os equipamentos colocados à disposição da entidade serão depreciados de forma acelerada. Será considerado o prazo de 05 (cinco) anos, tendo em vista que hipoteticamente, os equipamentos nesse tipo de entidade não têm a mesma durabilidade de uma entidade privada.

**DEPRECIÇÃO EQUIPAMENTOS**

	<b>JAN/95</b>	<b>FEV/95</b>	<b>MAR/95</b>	<b>TOTAL</b>
Unidade Sanitária da Sede	230,74	230,74	230,74	692,22
Unidade Sanitária do Distrito 1	82,77	82,77	82,77	248,31
Unidade Sanitária do Distrito 2	88,43	88,43	88,43	265,29
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>401,94</b>	<b>401,94</b>	<b>401,94</b>	<b>1.205,82</b>

Consideramos, neste estudo, que os equipamentos foram adquiridos em 31.12.94, visto que não há registro contábil na entidade da conta Depreciação Acumulada, e por não ser objeto fim de nosso estudo, não foi realizada uma verificação analítica do patrimônio, a fim de estipular a real depreciação dos bens utilizados pela entidade. Entretanto, entendemos que deva ser calculada analiticamente a depreciação dos bens para a apuração do resultado econômico da entidade.

**4.6 Resultados da Entidade Segundo a Lei 4.320/64**

De acordo com as condições apresentadas anteriormente, neste tópico serão apresentados os resultados, conforme o que preceitua a Contabilidade Pública da Lei 4320/64 de 17/03/64, ou seja, os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial; bem como as Demonstrações das Variações Patrimoniais ocorridas na entidade pesquisada durante o período.

## Anexo nº 12-Lei 4.320/64

**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

TÍTULOS	RECEITA			TÍTULOS	DESPESA		
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA		FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
<b>REC. CORRENTES</b>				<b>CRÉDITOS</b>			
REC. TRIBUTARIAS	21.000.00	21.000.00	0.00	Orçamentários e Suplementares	21.000.00	20.008.91	991.09
REC. DE CONTRIB.				Especiais			
REC. PATRIMONIAL				Extraordinários			
REC. AGROPEC.							
REC. INDUSTRIAL							
REC. DE SERVIÇOS							
OUTRAS REC. COR.							
<b>REC. DE CAPITAL</b>							
OPER. DE CRÉDITO							
ALIEN. DE BENS							
AMORT. DE EMPR.							
TRANSF. DE CAP.							
OUTRAS REC. DE CAPITAL							
<b>SOMA</b>	21.000.00	21.000.00	0.00	<b>SOMA</b>	21.000.00	20.008.91	991.09
<b>DÉFICIT</b>				<b>SUPERÁVIT</b>		991.09	991.09
<b>TOTAL</b>	21.000.00	21.000.00	0.00	<b>TOTAL</b>	21.000.00	21.000.00	0.00

Para o exemplo proposto, apresentamos uma previsão de receita tributária hipoteticamente destinada à entidade, Secretaria Municipal de Saúde. Entretanto, a legislação vigente não prevê esse tipo de vinculação. Fizemos esta previsão somente para apresentar seu Balanço Orçamentário, com o objetivo de demonstrar o superávit apresentado, que é apenas um embolso maior do que o desembolso até o final do primeiro trimestre do exercício financeiro.

Contudo, não demonstra se a administração da entidade está sendo eficaz ou mesmo sequer eficiente.



O balanço orçamentário, em separado, apenas apresenta um retrato de recursos recebidos e recursos aplicados, sem evidenciar para a sociedade um resultado compreensível em termos de resultado econômico.

Anexo nº 13-Lei 4.320/64.

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>			
<b>RECEITA</b>		<b>DESPESA</b>	
<b>ORÇAMENTARIA</b>		<b>ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITAS CORRENTES</b>		Agricultura	
Receita Tributária	21.000.00	Educação e Cultura	
Receita Patrimonial		Saúde e Saneamento	20.008.91
<b>RECEITA DE CAPITAL</b>			
Alienação de Bens Móveis		<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>		Restos a Pagar	
Restos a Pagar	1.000.00	Depósitos	
Depósitos		Cauções	
Cauções		Consignações	
Consignações			
<b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>		<b>SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE</b>	
Disponível	0.00	Disponível	1.991.09
Caixa	0.00	Caixa	1.991.09
Bancos	0.00	Bancos	0.00
<b>TOTAL .....</b>	<b>22.000.00</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>22.000.00</b>

Através do balanço financeiro pode-se visualizar as entradas de receita orçamentária e a inscrição de restos a pagar (despesas não pagas no período) registradas no período que evidenciam o regime de competência para a despesa e de caixa para a receita. E as saídas financeiras ocorridas no trimestre, demonstram os recursos existentes, os recebidos, de que maneira foram consumidos e ainda o saldo disponível para o exercício seguinte.

No Balanço Orçamentário verificou-se um superávit orçamentário, ou seja, foram arrecadados R\$ 991,09 a mais do que realmente foi gasto no primeiro trimestre. Já o Balanço Financeiro apresenta uma disponibilidade final de R\$ 1.991,09, demonstrando claramente o regime de caixa para a receita, e o regime de competência para a despesa, uma vez que parte da despesa do período foi empenhada e não paga, tendo sido inscrita em restos a pagar na coluna da receita.

A seguir demonstrar-se-á o Balanço Patrimonial com o objetivo de evidenciar o Ativo e o Passivo da entidade, suas disponibilidades, a composição dos bens, a depreciação acumulada e seu saldo patrimonial.

Anexo nº 14-Lei 4.320/64.

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>			
<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<u>1.991.09</u>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	<u>1.000.00</u>
Disponível	<u>1.991.09</u>	Restos a Pagar	1.000.00
Caixa	- 1.991.09	Serviço da Div. a Pagar	
Bancos		Depósitos	
Vinculado em C/Bancária		Débitos de Tesouraria	<u>0.00</u>
Realizável		<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<u>22.910.18</u>	Dívida Fundada Interna	
Bens Móveis	24.116.00	Em Títulos	
(-) Depreciação Acumulada	(1.205.82)	Por Contratos	
Bens Imóveis		<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<u>23.901.27</u>
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<u>0.00</u>	Ativo Real Líquido	23.901.27
Valor em poder de terceiros		<b>PASSIVO COMPENSADO</b>	<u>0.00</u>
Valores de terceiros		Contrapartida Valor em	
		poder de terceiros	
<b>TOTAL</b>	<u>24.901.27</u>	<b>TOTAL</b>	<u>24.901.27</u>

Deve-se ressaltar que esta peça contábil é a mais conhecida pelo grande público, entretanto, raramente será encontrado um Balanço Patrimonial, inclusive na bibliografia especializada, que apresente a conta de depreciação acumulada, uma vez que a prática contábil, nas entidades de direito público, não é a de não considerar a depreciação dos bens, pois a preocupação maior não é apresentar o resultado econômico da gestão como preconiza o Art. 85 da Lei 4.320/64. E, sim, preocupa-se com a demonstração da arrecadação da receita e com a demonstração do consumo, através dos projetos e atividades estipulados na Lei do Orçamento da entidade.

Contudo, para se verificar a real necessidade da contabilização da depreciação dos bens, será apresentada a Demonstração das Variações Patrimoniais com a evidenciação da depreciação, importante fato gerador de variações no patrimônio da entidade, no período pesquisado.

Após a verificação do Balanço Orçamentário, que apresentou um superávit de R\$ 991,09, a Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta um Déficit de R\$ 214,73. Tal fato ocorreu pela depreciação dos bens móveis, fator de desgaste, que gerou apenas um registro econômico e não financeiro, visto que foi registro de variações patrimoniais passivas.

Anexo nº 15 - Lei 4.320/64.

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>			
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>		<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>	
<b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>		<b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</b>		<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>Receitas Correntes</b>		<b>Despesas Correntes</b>	<u>20.008.91</u>
Receita Tributária	<u>21.000.00</u>	Despesas de Custeio	20.008.91
Receita Patrimonial	21.000.00	Transferências Correntes	
Receita Industrial		<b>Despesas de Capital</b>	
Transferências Correntes		Investimentos	
Receitas Diversas		Inversões Financeiras	
<b>Receita de Capital</b>		Transferências de Capital	
<b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>		<b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>	
Aquisição de Bens Móveis		Cobrança da Div. Ativa	
Constr. e Aquisição de Bens Imóveis		Alienação de Bens Móveis	
Constr. e Aquisição de Natureza Industrial		Alienação de Bens Imóveis	
Aquisição de Títulos e Valores		Alienação de Natureza Industrial	
Empréstimos Concedidos		Alienação de Títulos e Valores	
<b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>		Empréstimos Tomados	
Inscrição da Dívida Ativa		<b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
Incorporação de Bens		Depreciação dos Bens Móveis	<u>1.205.82</u>
			1.205.82
<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>	<u>214.73</u>	<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>	
Déficit	214.73	Superávit	
<b>TOTAL .....</b>	<b>21.214.73</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>21.214.73</b>

Este estudo procura demonstrar o resultado econômico da entidade e para tanto serão apresentados, a seguir, os elementos necessários para tal demonstração:

## 4.7 Receita Econômica

### 4.7.1 Serviços Prestados Pela Entidade

Através de suas unidades sanitárias, a entidade prestou serviços à comunidade, conforme quadros a seguir:

Figura XI - Serviços Prestados

UNIDADE SANITÁRIA DA SEDE	ESP.	NÚMERO DE ATENDIMENTOS			TOTAL
		AN/95	FE/95	MAR/95	
<b>PROCEDIMENTOS</b>					
0001.9 Aplic. de Antipólio Oral 1a. dose	64	18	14	18	50
0002.7 Aplic. de Antipólio Oral 2a. dose	64	10	11	11	32
0003.5 Aplic. de Antipólio Oral 3a. dose	64	11	16	16	43
0004.3 Aplic. de Antipólio Reforço	64	13	11	15	39
0005.1 Aplic. de Tríplice 1a. dose	64	11	14	18	43
0006.0 Aplic. de Tríplice 2a. dose	64	10	11	11	32
0007.8 Aplic. de Tríplice 3a. dose	64	11	16	16	43
0008.6 Aplic. de Tríplice Reforço	64	22	15	15	52
0009.4 Aplic. de Anti-Sarampo 1a. dose	64	11	10	9	30
0010.8 Aplic. de Anti-Sarampo - Revacinado	64	8	9	12	29
0012.4 Aplic. de BCG Dose Única	64	19	22	20	61
0013.2 Aplic. de Toxóide Tetânico 1a. dose	64	7	10	13	30
0014.0 Aplic. de Toxóide Tetânico 2a. dose	64	3	6	4	13
0015.9 Aplic. de Toxóide Tetânico 3a. dose	64	8	4	6	18
0016.7 Aplic. de Toxóide Tetânico Reforço	64	6	11	14	31
0022.1 Aplic. de Anti-Hepatite B	64	49	43	35	127
0034.5 Atendimento Por Profissional Médio	64	649	585	510	1744
0040.0 Consulta Médica	15	505	507	475	1487
0207.0 Exame Clínico	30	29	48	89	166
0221.6 Dentística	30	62	82	149	293
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	30	26	41	58	125
0243.7 Odontologia Cirúrgica II.	30	4	11	15	30

UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO I	ESP.	NÚMERO DE ATENDIMENTOS			TOTAL
		JAN/95	FEV/95	MAR/95	
0034.5 Atendimento Pôr Profissional Médio	64	44	69	67	180
0207.0 Exame Clínico	30	12	18	35	65
0221.6 Dentífrica	30	25	27	52	104
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	30	9	23	24	56
0243.7 Odontologia Cirúrgica II	30	4	2	3	9

UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO I	ESP.	NÚMERO DE ATENDIMENTOS			TOTAL
		JAN/95	FEV/95	MAR/95	
0034.5 Atendimento Por Profissional Médio	64	42	83	75	200
0207.0 Exame Clínico	30	4	20	26	50
0221.6 Dentística	30	16	29	59	104
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	30	9	20	13	42
0243.7 Odontologia Cirúrgica II	30	2	6	7	15

#### 4.7.2 Tabela de Preços dos Serviços Prestados

Para apurar a receita econômica, de acordo com o modelo, faz-se necessário conhecer os menores preços de mercado à vista. Neste caso aplicado, tomou-se como exemplo os preços praticados pelo SUS, AMB e CRO, e foram tratados como os menores preços de mercado à vista. Entretanto, por não ser esse o objetivo desse estudo, não foi feita uma pesquisa para verificar a veracidade dessa informação.

Figura XII - Tabela de Preços

SERVIÇOS PRESTADOS NAS UNIDADES	PREÇO	PREÇO	PREÇO
PROCEDIMENTOS	SUS	AMB	CRO
0001.9 Aplic. de Antipólio Oral 1a. dose	0,51		
0002.7 Aplic. de Antipólio Oral 2a. dose	0,51		
0003.5 Aplic. de Antipólio Oral 3a. dose	0,51		
0004.3 Aplic. de Antipólio Reforço	0,51		
0005.1 Aplic. de Tríplíce 1a. dose	0,51		
0006.0 Aplic. de Tríplíce 2a. dose	0,51		
0007.8 Aplic. de Tríplíce 3a. dose	0,51		
0008.6 Aplic. de Tríplíce Reforço	0,51		
0009.4 Aplic. de Anti-Sarampo 1a. dose	0,51		
0010.8 Aplic. de Anti-Sarampo - Revacinado	0,51		
0012.4 Aplic. de BCG Dose Única	0,51		
0013.2 Aplic. de Toxóide Tetânico 1a. dose	0,51		
0014.0 Aplic. de Toxóide Tetânico 2a. dose	0,51		
0015.9 Aplic. de Toxóide Tetânico 3a. dose	0,51		
0016.7 Aplic. de Toxóide Tetânico Reforço	0,51		
0022.1 Aplic. de Anti-Hepatite B	0,51		
0034.5 Atendimento Por Profissional Médio	0,51		
0040.0 Consulta Médica		12,40	
0207.0 Exame Clínico			15,00
0221.6 Dentística			15,80
0241.0 Odontologia Cirúrgica I			18,20
0243.7 Odontologia Cirúrgica II			29,20

\* SUS - Sistema Único de Saúde

\* AMB - Associação Médica Brasileira

\* CRO - Conselho Regional de Odontologia



### 4.7.3 Mensuração da Receita Econômica Gerada pela Entidade

A mensuração da receita econômica, como vimos, dá-se pela multiplicação dos serviços prestados à sociedade, pelo menor preço de mercado à vista. O quadro a seguir demonstra as receitas econômicas geradas por unidade.

Figura XIII - Demonstrativo da receita econômica por unidade prestadora de serviços

SERVIÇOS PRESTADOS NAS UNIDADES	U.S. SEDE	U.S. DISTR. 1	U.S. DISTR. 2
<b>PROCEDIMENTOS</b>			
0001.9 Aplic. de Antipólio Oral 1a. dose	25.50		
0002.7 Aplic. de Antipólio Oral 2a. dose	16.32		
0003.5 Aplic. de Antipólio Oral 3a. dose	21.93		
0004.3 Aplic. de Antipólio Reforço	19.89		
0005.1 Aplic. de Tríplice 1a. dose	21.93		
0006.0 Aplic. de Tríplice 2a. dose	16.32		
0007.8 Aplic. de Tríplice 3a. dose	21.93		
0008.6 Aplic. de Tríplice Reforço	26.52		
0009.4 Aplic. de Anti-Sarampo 1a. dose	15.30		
0010.8 Aplic. de Anti-Sarampo - Revacinado	14.79		
0012.4 Aplic. de BCG Dose Única	31.11		
0013.2 Aplic. de Toxóide Tetânico 1a. dose	15.30		
0014.0 Aplic. de Toxóide Tetânico 2a. dose	6.63		
0015.9 Aplic. de Toxóide Tetânico 3a. dose	9.18		
0016.7 Aplic. de Toxóide Tetânico Reforço	15.81		
0022.1 Aplic. de Anti-Hepatite B	64.77		
0034.5 Atendimento Por Profissional Médio	889.44	91.80	102.00
0040.0 Consulta Médica	18.438.80		
0207.0 Exame Clínico	2.490.00	975.00	750.00
0221.6 Dentística	4.629.40	1.643.20	1.643.20
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	2.275.00	1.019.20	764.40
0243.7 Odontologia Cirúrgica II.	876.00	262.80	438.00
<b>TOTAL DA RECEITA ECONÔMICA NO TRIMESTRE POR UNIDADE SANITÁRIA .....R\$</b>	<b>29.941.87</b>	<b>3.992.00</b>	<b>3.697.60</b>

Como pode-se verificar acima, a Unidade Sanitária da Sede do Município gerou uma Receita Econômica de R\$ 29.941.87. A Unidade Sanitária do Distrito 1 gerou uma Receita Econômica de R\$ 3.992.00 e a Unidade Sanitária do Distrito 2 gerou uma Receita Econômica de R\$ 3.697.60, gerando uma Receita Econômica Total para a Entidade no montante de R\$ 37.631.47.

Iudícibus comentando a definição de receita de Sprouse e Moonitz. Diz que uma empresa pode ter manipulado fatores, incorrido em custos, mas, se o mercado não conferir um valor de troca, não haverá receita para ela.

Desta maneira, o que foi registrado no Balanço Orçamentário na conta Receita Tributária, pode-se afirmar que é fonte de recursos atribuídos pelo Estado para a cobertura desses serviços públicos, a fim de que o gestor possa, através desses recursos, gerar receita econômica para ela.

#### 4.7.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Baseado nas informações definidas por este estudo, a seguir será demonstrado o resultado econômico gerado pelos serviços da entidade pesquisada.

Figura XIV - Demonstração do Resultado Econômico

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO</b>	
	<b>R\$</b>
<b>(+) RECEITA ECONÔMICA</b>	<b>37.631.47</b>
<b>(-) CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>(15.701.83)</b>
<b>(=) MARGEM BRUTA</b>	<b>21.929.64</b>
<b>(-) DEPRECIAÇÕES</b>	<b>(1.205.82)</b>
<b>(-) CUSTOS INDIRETOS</b>	<b>(4.307.08)</b>
<b>(=) RESULTADO ECONÔMICO</b>	<b>16.416.74</b>



Através do Balanço Orçamentário obtivemos um superávit de R\$ 991,09. A Receita Orçamentária foi de R\$ 21.000,00, e a Despesa Orçamentária de R\$ 20.008,91.

Através do Balanço Financeiro verificamos uma disponibilidade financeira de R\$ 1.991,09, pois os recursos recebidos foram de R\$ 21.000,00 e os pagamentos de R\$ 19.008,91, ficando registrado na coluna da receita como restos a pagar R\$ 1.000,00, relativos a despesas empenhadas no período e não pagas dentro dele.

Através do Balanço Patrimonial observamos um Ativo Real Líquido de R\$ 23.901,27, evidenciando uma diminuição do patrimônio líquido da entidade no montante de R\$ 214,73. O que é apresentado na Demonstração das Variações Patrimoniais como Déficit do período em função da depreciação dos Bens Móveis da entidade.

Através da Mensuração do Resultado Econômico, obteve-se: uma Receita Econômica de R\$ 37.631,47 e, para gerar essa receita, consumiu como Custos dos Serviços Prestados (com pessoal, material de consumo e serviços de terceiros); com a Depreciação dos Bens Móveis; e, com os Custos Indiretos (pessoal administrativo da secretaria) o montante de R\$ 21.214,73. Obtendo-se, assim, um Resultado ou Lucro Econômico de R\$ 16.416,74, para a sociedade naquele período.

Com o objetivo de evidenciar o resultado obtido, na entidade pesquisada, será apresentado um quadro comparativo de resultados. Contudo, é de salientar-se que não devem ser vistos os resultados dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial como resultados sem significado, bem como o resultado apresentado pela demonstração das variações patrimoniais. Estes resultados têm um objetivo definido, que é o de cotejar os dados financeiros e patrimoniais, visando exclusivamente este controle.

A Lei 4.320/64, em seu art. 85, prevê a análise e interpretação dos resultados econômicos. Entende-se que este estudo virá a contribuir para com o cumprimento deste dispositivo.

Figura XV - Quadro comparativo de resultados

DEMONSTRATIVO CONTÁBIL	RESULTADO	DENOMINAÇÃO
• BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....R\$	991,09	SUPERÁVIT
• BALANÇO FINANCEIRO.....R\$	1.991,09	SUPERÁVIT
• BALANÇO PATRIMONIAL.....R\$	(214,73)	DIMINUIÇÃO PL
• DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....R\$	(214,73)	DÉFICIT
• DEMONSTRATRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO.....R\$	16.416,74	LUCRO ECONÔMICO

Assim, analisando e interpretando o resultado econômico, na entidade pesquisada, naquele trimestre, pode-se dizer que o retorno dos recursos consumidos foi significativo, pois com os R\$ 20.008,91 gastos, a entidade, através de seus servidores, gerou um lucro econômico de R\$ 16.416,74 para a sociedade. Pode-se dizer que estes resultados demonstram que a entidade foi administrada de maneira eficaz.

---

---

Capítulo 5

**CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

---

---

## CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Arrecadar e gastar, como vimos, pode ser expresso 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 mensurar e demonstrar o seu resultado econômico.

Talvez, este estudo possa remeter futuros pesquisadores ao encontro dos pesquisadores norte americanos Harr & Godfrey<sup>1</sup>, que através 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, observada uma série de requisitos.

A medida provisória nº 1.169 de 26 de outubro de 1996, regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade. Em seu art. 5º diz que a participação dos empregados nos lucros

---

<sup>1</sup> HARR, David J. & GODFREY, James T. Making Government “PROFITABLE” Private sector service performance measures can improve the efficiency service delivery. Management Accounting. February 1992. pg 56.

das estatais, referindo-se as empresas públicas, sociedades de economia mista, entre outras, obedecerão diretrizes específicas.

No entanto, a referida medida provisória nada fala a respeito da participação dos servidores nos lucros ou resultados econômicos das entidades públicas como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Contudo, baseado neste estudo, talvez, universidades, hospitais, escolas públicas federais, estaduais e municipais iniciem a medição de seus resultados, fazendo com que num futuro próximo tenhamos revista esta medida provisória, estendendo também para o servidor público a participação nos lucros econômicos aferidos pela entidade.

Observando sempre alguns pontos importantes, quais sejam, que não haverá receita para a entidade, se o mercado não atribuir valor de troca ao produto ou serviço produzido pela mesma; que o cidadão, no mundo capitalista, procura produtos e ou serviços sempre pelo menor preço de mercado, observados os itens de qualidade, oportunidade e tempestividade.

Desta forma, a contabilidade das entidades de direito público interno, para poder atender o disposto no Art. 85 da Lei 4.320/64, deveriam mensurar a Receita

Econômica preconizada por este estudo, a fim de poder melhor analisar e interpretar o Resultado Econômico.

Finalizando, pode-se concluir ainda dizendo: 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 por um período.

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 se ele foi um bom ou um mau gestor do patrimônio, naquele período.

Para tanto, nosso estudo teve a intenção de contribuir para com a “accoutability” do gestor da entidade pública, contudo muitas outras coisas poderiam ser abordadas por este estudo, como sistemas de custeio, reengenharia de processos e qualidade nos serviços públicos. Tivemos que optar por restringi-lo, dadas as condições de tempo disponíveis para esse estudo.

Enfim, a recompensa pelo esforço dispendido em um estudo desta ordem, é a sua possibilidade de abertura de novas pesquisas para contestá-lo ou para aprofundá-lo, pensando sempre em transformar a contabilidade num verdadeiro instrumento de gerência, e de geração de informações úteis e tempestivas para a sociedade.



---

---

## BIBLIOGRAFIA

---

---

## BIBLIOGRAFIA

### LEGISLAÇÃO PESQUISADA

BRASIL. Constituição da república federativa do brasil, de 05 de outubro de 1988.

3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

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, Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. 11 ed.

São Paulo: Saraiva, 1982

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. 2 ed. São Paulo, Mcgraw-Hill, 1984

BEUREN, Ilse Maria. Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1994.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Seminário gestão econômica de empresas GECON/FEA/USP, set./1994.

CHURCHMANN, C.W. Introdução a teoria dos sistemas. Petrópolis-RJ: Vozes, 1972.

BERTALANFFY, Ludwig von. Teoria geral dos sistemas. 3.ed.Petrópolis-RJ: Vozes, 1977.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais de Contabilidade - Resolução CFC 750/93, Brasília-DF, 1994.

CRUZ, Rosany Ipaves. Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para gestão econômica. São Paulo. Dissertação de Mestrado, Apresentada a FEA/USP. 1991.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Demonstração do valor adicionado. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. 1991.

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

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da Língua Portuguesa. 2a. ed. revista e aumentada. 32a. impressão. Ed. Nova Fronteira: Rio de janeiro. 1986.

FIPECAFI/Arthur Andersen. Normas e práticas contábeis no Brasil. São Paulo:Atlas, 1990.

GIL, Antônio de Loureiro. Sistemas de Informações Contábeis. São Paulo, Atlas, 1978.

GUERREIRO. Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1989.

HARR. David J. & GODFREY. James T. Making Government "PROFITABLE" Private sector service performance measures can improve the efficiency service delivery. Management Accounting . February 1992.

IBRACON - Princípios Contábeis. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDICIBUS, Sérgio de. et al. Contabilidade Introdutória. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1979.

IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 3 ed. São Paulo:Atlas, 1994.

KELLY, Rita Mae. Promoting productivity in the public sector. New York: St. Martin's Press Inc., 1988.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública - teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, Eliseu. Uma nova demonstração contábil: a do "valor adicionado",  
Temática Contábil e Balanços, IOB-Boletim Informativo 11/89

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações. 2.ed. São Paulo:Atlas, 1994

MURPHY, Ciaran et. all. Decision support systems and management accounting.  
Management Accounting. February 1992.

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

PETRI, Nelson. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São Paulo: Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1981

PETRI, Nelson. Análise de resultados no setor público. São Paulo: Tese de Doutorado. Apresentada a FEA/USP. 1987.

PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. São Paulo, Makron Books, 1994.

PORTER, Michael. Vantagem Competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelo de decisão para gestão de preço de venda.  
Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1995.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental - um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1988.

TEIXEIRA, Hélio Janny & SANTANA, Solange Maria. Remodelando a gestão pública. São Paulo: Edgar Blücher Ltda. 1994.

VASCONCELOS, Marco Túlio Castro. O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica. São Paulo: Dissertação de Mestrado FEA/USP. 1994.