

A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO NA GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS: AVALIAÇÃO DA APLICABILIDADE PELOS AUDITORES DA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS DA PREFEITURA DE SÃO PAULO.

THE ECONOMIC PROFIT REPORT IN PUBLIC POLICY: EVALUATING THE APPLICABILITY BY THE SÃO PAULO MUNICIPAL AUDITORS

Recebido em 15.09.2012 | Aceite final em 12.07.2013 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

CARLOS ANTÔNIO GONÇALVES DA SILVA

Auditor da Prefeitura Municipal de São Paulo | Bacharel em Ciências Contábeis | Bacharel em Gestão de Políticas Públicas | Universidade de São Paulo | USP Leste | Escola de Artes, Ciências e Humanidades | Av Arlindo Bettio, 1000 | Ermelino Matarazzo | 03828-000 | São Paulo-SP | Telefone: (+5511) 3091-1008 | E-mail: karanags@hotmail.com |

JAIME CROZATTI

Doutor em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo | Coordenador do curso Gestão de Políticas Públicas | Universidade de São Paulo | USP Leste | Escola de Artes, Ciências e Humanidades | Av Arlindo Bettio, 1000 | Ermelino Matarazzo | 03828-000 | São Paulo-SP | Telefone: (+5511) 3091-1008 | E-mail: jcrozatti@usp.br |

RESUMO:

Dentre as inovações mais significativas observadas na contabilidade do setor público no Brasil, está a substituição do paradigma fiscal pelo gerencial na gestão da coisa pública. Novas informações sobre a realidade das atividades do governo devem ser oferecidas à sociedade. Os gestores públicos, responsáveis pelo resultado gerado pelo consumo dos recursos financeiros constantes do orçamento público, são parte deste contexto. A Demonstração do Resultado Econômico foi instituída por diversas autoridades reguladoras como ferramenta de evidenciação da eficiência e da eficácia da atividade do setor público. Dado sua relevância na gestão de políticas públicas está em processo de implantação na contabilidade pública brasileira. Este trabalho tem como objetivo avaliar, na visão dos auditores internos da Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo, que gerencia

o quarto maior orçamento do setor público do Brasil, aspectos relacionados aos prazos, relevância e utilidade desta informação. Os servidores da amostra pesquisada foram selecionados por critério técnico. Os dados foram coletados por meio eletrônico em questões abertas e são apresentados de forma descritiva. Os resultados evidenciam que a Prefeitura de São Paulo precisa acelerar o processo de adequação das condições para que o referido demonstrativo atinja os objetivos defendidos pela regulamentação, pelas autoridades e pela literatura da área. Capacitação, estruturas técnicas e sensibilização dos servidores responsáveis tanto pela elaboração ou quanto pela utilização do novo demonstrativo estão entre as razões mais apontadas pelos respondentes na pesquisa. O estudo contribui para avaliar as dificuldades do desenvolvimento da contabilidade pública gerencial, na mudança do paradigma fiscal para o gerencial: orçamento x patrimônio; equilíbrio orçamentário x qualidade no gasto público.

Palavras-chave: Resultado econômico. Contabilidade pública. Gestão de políticas públicas.

ABSTRACT:

Among the most significant innovations observed in public accounting in Brazil, is the replacement of the fiscal management paradigm in the management of public affairs. New information about the reality of the activities must be offered to the society, from the managers who are the responsible for the results generated by the consumption of financial resources in the budget approved by the law. The Income Statement Budget was established by many regulatory authorities of disclosure as a tool of efficiency and effectiveness of public sector activity. Given its relevance in public policy management is in the process of deployment in Brazilian public accounting. This work intent to disclosure the internal auditors of the Department of Finance of the Municipality of São Paulo opinion, which manages the fourth-largest public sector budget of Brazil, aspects related to periods, relevance and usefulness of the Economic Profit Report. Qualitative data were collected through open-ended questions in a sample of servers selected by technical criteria. The results show that, in their opinion, the São Paulo City Hall needs to accelerate the process of adapting to the conditions that the said statement to meet the goals espoused by the regulatory authorities and the literature. Training, awareness and technical structures of the servers responsible for drafting or how much the use of the new statement are among the most common reasons cited by respondents in the survey. The study contributes to assess the difficulties of developing public accounting management, the paradigm shift to fiscal management: budgeting equity vs budget quality spends in public sector.

Keywords: Economic profit. Public accounting. Public policy management.

I INTRODUÇÃO

A modernização da gestão pública é um processo contínuo no qual modelos e instrumentos gerenciais são constantemente implementados na expectativa de que a estrutura governamental possa atender as demandas sociais de modo mais eficiente e eficaz. Conceitos como governança, prestação de contas, transparência, participação, gestão de pessoas, gestão por resultados, gestão de custos, resultado econômico, gestão do conhecimento entre outros são gradualmente introduzidos na dinâmica da administração. Estes conceitos mudam o perfil de atuação dos governos como promotores de desenvolvimento, com boa produção de bens e serviços para atender às demandas da população, estas últimas cada vez mais diferenciadas.

Dentre os conceitos citados, o Resultado Econômico aplicado à entidade pública é o ponto central deste estudo. O Resultado Econômico é um indicador de política pública que permite aos gestores e à sociedade avaliar objetivamente se o capital público empregado nos programas governamentais gera resultados de interesse da sociedade, ou seja, se o retorno é superior aos recursos consumidos. É um indicador relevante para evidenciar as atividades ou serviços que agregam maior valor à sociedade daqueles que consomem recursos e não oferecem nível de retorno compatível com o investimento, ou consumo de tributos.

Os principais órgãos responsáveis pela discussão e normatização da contabilidade pública, dentre estes a Secretaria do Tesouro Nacional – STN -, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC -, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Tribunais de Contas vêm somando esforços para a implantação de um novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, convergindo às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP (CFC, 2011).

A relevância do tema está em posicionar a contabilidade pública como instrumento essencial para ordenar as práticas realizadas no setor público, gerando informações gerenciais com maior nível de significado para o processo de gestão das políticas públicas. No setor público o processo de gestão envolve escolhas por investimentos dos recursos públicos em ações mais justas em conformidade com as necessidades da sociedade. A informação contábil com maior significado diminui a assimetria informacional entre gestores e sociedade (SLOMSKI, 2005).

A contribuição deste estudo é revelar se a administração pública desenvolvida pelo governo do Município de São Paulo, que possui o maior orçamento entre os municípios e o quinto do setor público no Brasil, e certamente a administração mais complexa em função de sua dinâmica social, apresenta condições de atender aos dispositivos legais já definidos. O trabalho contribui para o debate sobre a utilidade deste novo demonstrativo contábil, obrigatório, de acordo com os prazos do ordenamento criado por portarias da STN, resoluções do CFC e outras normatizações.

O objetivo deste estudo é conhecer se a Demonstração do Resultado Econômico - DRE, integrante das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.6 (CFC, 2011), tem um ambiente adequando, receptivo, para sua aplicação como instrumento de gestão orçamentária e gerencial na Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, na visão dos auditores internos lotados neste departamento público.

Tendo em vista o objetivo, este trabalho está estruturado nos seguintes tópicos: apresenta-se a contextualização, o objetivo, a justificativa e contribuição e a estrutura do trabalho; a seguir a revisão bibliográfica dos principais temas; descreve-se a metodologia utilizada para a realização do mesmo; apresentam-se os dados levantados de acordo com a metodologia descrita; e, finalmente a avaliação dos resultados tendo em os dados obtidos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 MODERNIZAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Segundo Bresser Pereira (1998), a reforma do Estado tornou-se tema central no mundo nos anos 90, em resposta ao processo de globalização que reduziu a autonomia dos estados em formular e implementar políticas, diante da crise que teve início nos anos 70. De acordo com o autor, no Brasil a reforma do Estado começou em meio a uma grande crise econômica que teve seu auge em 1990 com um momento de hiperinflação. Problemas considerados cruciais como ajuste fiscal, privatização e abertura comercial, passaram a serem enfrentados pelos governos nacionais.

Por outro lado, o mesmo autor aponta que a reforma administrativa somente se tornou um tema central no Brasil em 1995, após a eleição e posse de Fernando Henrique Cardoso. A partir de então, os dois principais pontos que deveriam ser tratados pelo governo brasileiro eram a consolidação do ajuste fiscal e a profissionalização do serviço público para elevar o nível de eficiência das políticas públicas.

Nas palavras de Bresser Pereira (1998, p. 5-6):

A crise do Estado impôs a necessidade de reconstruí-lo; a globalização tornou imperativo redefinir suas funções. Antes da integração mundial dos mercados e dos sistemas produtivos, os Estados podiam ter como um de seus objetivos fundamentais protegerem as respectivas economias da competição internacional. Depois da globalização, as possibilidades do Estado de continuar a exercer esse papel diminuíram muito. Seu novo papel é o de facilitar, para que a economia nacional se torne internacionalmente competitiva. A regulação e a intervenção continuam necessárias na educação, na saúde, na cultura, no desenvolvimento tecnológico, nos investimentos em infra-estrutura — uma intervenção que não apenas compense os desequilíbrios distributivos provocados pelo mercado globalizado, mas principalmente que capacite os agentes econômicos a competirem em nível mundial.

Neste contexto, o autor explana que a Constituição de 1988 fortaleceu a crise da forma burocrática de administração do Estado brasileiro, antes mesmo que a administração burocrática fosse implantada no país. Isso ocorreu porque o modelo burocrático de administração pública introduzido nos anos 30, pelo governo Vargas, não conseguiu implantar uma burocracia civil forte, capaz de eliminar as práticas patrimonialistas e/ou clientelistas da administração pública. Ao invés de profissionalizar a burocracia brasileira, com a abertura de concursos públicos para ocupar as carreiras de estado e da alta administração periodicamente, os governos militares buscaram preencher os cargos públicos com administradores das empresas estatais, um grupo de técnicos de origens e formações heterogêneas, conhecidos na literatura como *tecnocratas*. Neste período, coexistiram nos governos agências burocráticas insuladas com o clientelismo e o corporativismo.

Os constituintes que elaboraram a Constituição de 1988, em reação às práticas administrativas do regime militar, buscaram democratizar ao máximo a nova condição civil e política brasileira, mas não previram as consequências, o enrijecimento burocrático extremo e a sobrevivência do patrimonialismo. Esta combinação gerou ao Brasil um alto custo para a administração pública, com baixa qualidade dos bens e serviços oferecidos à população.

Por seu lado, a gestão fiscalista, na qual a informação focada nos valores previstos e realizados no orçamento público, transformou os Balanços Orçamentário e Financeiro nas peças chaves da gestão. Na dinâmica atual dos negócios, o foco fiscal, ocupado em equilibrar entradas e saídas de recursos, deve dar lugar à gestão gerencial com foco na evidenciação do estado patrimonial da coisa pública, antes e depois da atuação do gestor (MACHADO, 2005). O esgotamento do modelo de gestão

burocrática, por enfatizar os controles formais e o cumprimento da lei, realçando os aspectos processuais do gasto público, permitiu o advento da gestão por resultados que requer uma abordagem gerencial orientada para os resultados da administração pública (ABRUCIO, 2001 p.173-200).

A busca da eficiência pelo setor público está preconizada nos dispositivos legais que determinam o uso da contabilidade de custos nas entidades deste setor. A Lei Complementar nº. 101/01 – Lei de Responsabilidade Fiscal - estabelece no artigo 4º, Inciso I, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. No artigo 50, inciso 3º, a mesma lei dispõe que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a Administração Pública “manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. A discrepância no significado dos termos “sistema de custos” e “controle de custos” pode não gerar o resultado pretendido pelo legislador. Alguns administradores podem entender que um bom sistema de cotação de preços nos processos licitatórios seja suficiente para atender a estes requisitos legais.

Afonso (2007, p.1) constata que os governos “têm extrema dificuldade na proposição de redução de gastos, em grande parte, por disporem de sistemas de controle de custos inadequados”. Para o autor, faltam instrumentos gerenciais mais eficazes na determinação de gastos e insumos que interferem nos resultados esperados. Faz-se necessário, um sistema que mostre claramente os processos e seus custos para servir de base para a decisão de cortes nos gastos de forma mais racional. Levy (2007) corrobora com este pensamento ao dizer que a qualificação do funcionalismo público também deve ser observada para a adequada melhora de eficiência.

A gestão de custos para a eficiência no uso dos recursos públicos vem em encontro da necessidade da gestão pública, dada a carência de recursos observada. Muitos administradores públicos têm os orçamentos comprometidos com as atividades regulares desenvolvidas pelas diversas funções públicas já em execução. Qualquer aumento de gastos nos orçamentos somente será possível com a melhoria do nível de eficiência dos serviços já prestados. Dado o nível de comprometimento das receitas orçamentárias, alguns projetos públicos incrementais somente poderão ser desenvolvidos pela poupança de recursos nas atividades existentes. Complementarmente, a gestão de custos no serviço público tem a missão de contribuir para que o gestor gere valor para o cidadão. Para tanto é necessário uma nova postura do gestor público (MOORE, 2003).

Tendo em vista que os recursos públicos são limitados, a ênfase da gestão de custos na administração pública reside na busca da identificação do consumo dos recursos por programas de governo, os quais, aliados a um bom sistema de informações, propiciem simulações das diversas aplicações possíveis para atender o interesse da coletividade. Para Afonso, os custos no setor público devem ser “acompanhados e mensurados de forma que possam prestar informações que subsidiem o planejamento seguro de um orçamento, com projeção das atividades de grau relevante à população, levando, conseqüentemente, à diminuição do *déficit* público, à eficiência e a transparência dos atos perante a sociedade” (AFONSO, 2007, p.3).

No desenvolvimento de sistemas de custos um dos pontos que se deve avaliar é o método de acumulação e apropriação de custos, tendo em vista o objetivo da informação. Para isso, torna-se imprescindível o conhecimento das atividades que qualquer entidade pública realiza, bem como a identificação das fases que compõem o processo dessas atividades, os insumos consumidos em cada uma. É necessário, da mesma forma, integrar o sistema de custeamento das atividades, produtos e serviços ao sistema da contabilidade pública, criando assim, sinergia com toda a estrutura de informações contábeis e econômicas de cada ente público (MACHADO, 2005). Atualizando:

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade (MACHADO, 2010).

As considerações de Machado, acima, evidenciam para o setor público a necessidade do uso das informações de custos nos moldes da informação para o setor privado. Medir o custo de produto ou serviço bem como seu respectivo resultado econômico, evidenciando a agregação de valor que ocorre na atividade pública, que é financiada pelo tributo recolhido da sociedade, fará o processo de distribuição do poder entre a sociedade e a gestão pública ocorrer com maior objetividade. Será diminuída a assimetria informacional entre gestor e sociedade.

2.2 - CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

Conforme Alonso (1999, p. 37-38), a partir da década de 1980, custos e qualidade do gasto no setor público entram mais fortemente no rol dos aspectos que envolvem a modernização do Estado. Aquele contexto era caracterizado pela intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional. Estes fatos forçaram o Estado a reorientar a política econômica, com ênfase no corte de despesas. Cabe ressaltar que o debate sobre a qualidade do gasto público estava, em grande parte, limitado ao ambiente acadêmico. Organismos internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional – FMI -, se empenharam em introduzir o tema na agenda de reforma do Estado de diversos países, entre eles o Brasil.

Motta (2013) acredita que o Estado já não pode mais repassar o resultado de suas ineficiências na execução das políticas públicas à sociedade via incremento da arrecadação. A gestão da qualidade do gasto se impõe uma vez que a eficiência no uso dos recursos exige avaliação do custo e do resultado econômico dos serviços prestados por um Estado ávido em arrecadar e tardo em prestar contas do que faz com o dinheiro que retira da sociedade.

Ainda, Alonso (1999, p. 37-39) explica que o governo brasileiro historicamente organizou seus gastos com ênfase na administração financeira, e neste sentido, sempre teve noção de quanto precisaria cortar de gastos. Mas, nunca soube fazer uma seleção e redução dos gastos com qualidade para melhorar o desempenho da administração pública. Este comportamento comprometeu a qualidade dos serviços públicos, e como consequência limitou a competitividade da economia nacional. Parte da responsabilidade na deficiência da gestão do corte no gasto pode ser atribuído ao sistema de contabilidade em funcionamento, uma vez que este foca o equilíbrio entre arrecadação e gasto no lugar de focar o resultado do que foi feito com o recurso gasto pelo estado.

Nesta perspectiva, para que os recursos e as energias da administração pública objetivem o resultado, é necessário que gestores e sistemas de informações estejam totalmente alinhados com essa orientação. Desta forma, os modelos de gestão precisam de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, para que a reforma do Estado, iniciada na década de 1990, conforme anunciou Bresser Pereira (1998), seja bem-sucedida. A avaliação do desempenho do serviço público impõe que os sistemas de informação disponham de informações gerenciais mais orientadas por sistemas de custos e resultados. No Brasil isso não ocorre, ainda.

Alonso (1999) explica que o governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Como consequência, a inexistência de medidas de desempenho é uma forte indicação de ineficiência nas organizações do governo.

Por outro lado, pode ser possível promover ações que melhorem o desempenho das organizações do governo sem os defendidos indicadores de custos. Porém, a utilização sistemática destes indicadores tem a vantagem de propiciar uma avaliação mais criteriosa e consistente, além de institucionalizar, nas práticas organizacionais, o compromisso com os resultados. Divulgar medidas de desempenho constitui um poderoso instrumento nos processos de mudança organizacional, pois a intensidade da mudança depende da sua percepção pelos atores organizacionais (GUERREIRO, FREZATTI e CASADO, 2006).

A gestão de custos na administração pública é uma ferramenta fundamental para decidir sobre a necessidade de ações de melhoria de processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão etc.

2.3 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL - CONVERGÊNCIA

De acordo com texto disponível no *site* da STN, a implantação de um *Novo de Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* tem como objetivo convergir as práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para isso, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu alguns objetivos com o intuito de promover as adequações necessárias para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Entre elas, pode-se ver: estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP; manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF; disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República. Esta regulação ou implementação provocará o maior conjunto de mudanças inovadoras já vistas na contabilidade brasileira. Maior do que a da Lei das Sociedades por Ações em 1976 ou a reforma desta em 2007 uma vez que altera o paradigma do uso da informação contábil (HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999).

2.4 A RESOLUÇÃO CFC Nº 1.366/11

As características e atributos da informação de custos requerem que os serviços públicos sejam identificados, medidos e relatados em sistema projetado para o gerenciamento de custos dos serviços públicos. São atributos da informação de custos:

- (a) “Relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) Utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) Oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) Valor social – deve proporcionar maior transparência e evidência do uso dos recursos públicos;
- (e) Fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as

- operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) Especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
 - (g) Comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
 - (h) Adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
 - (i) Granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.” (CFC, 2011)

A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

- (a) “O montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;
- (b) Os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado;
- (c) A título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.” (CFC, 2011)

Na geração de informação de custos, é condição irrevogável a observação dos princípios de contabilidade, em especial o da competência, com os ajustes necessários. Segundo a Resolução em questão, o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011).

2.5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO - DRE

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte V, elaborado em conformidade com a Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011 (STN, 2012):

A crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão. No Brasil, a maioria dos gestores não sabe dizer se ações oferecidas à sociedade são bem sucedidas ou não. Quando eles, por exemplo, impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes, muitas vezes, informações objetivas quanto aos resultados alcançados.

Conforme o Manual citado, a busca de alternativas que reduzam os custos e aperfeiçoem a efetividade e a eficiência dos serviços prestados à sociedade pelos órgãos públicos - preceitos

instituídos pela Constituição de 1988 -, tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil. Em realidade, a preocupação até então se restringia, fundamentalmente, a procedimentos mais voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no país, não se analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e consequentes resultados.

Através da Resolução CFC nº 1.133/08 que aprovou a NBC T 16.6, criou-se um novo demonstrativo, a Demonstração do Resultado Econômico - DRE, que evidencia a eficiência na gestão dos recursos no serviço público. Com este novo demonstrativo, criou-se a necessidade da implementação de um sistema que objetive resultados, de modo que as ações e/ou serviços públicos sejam monitorados progressivamente por um sistema de contabilidade e controladoria estritamente técnico e dotado de instrumental normativo definido.

Anteriormente à Resolução CFC nº 1.133/08, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.129/08, aprovou a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis -, dispondo que o subsistema de custos tem como objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Segundo esta norma, o subsistema de custos, integrado com os demais - orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação - deve subsidiar a Administração Pública sobre:

- a. Desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b. Avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;
- c. Avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- d. Avaliação dos riscos e das contingências.

A NBC T 16.6 estabeleceu que, no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público são:

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Balanço Orçamentário;
- c. Balanço Financeiro;
- d. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- f. Demonstração do Resultado Econômico.

No contexto apresentado, a Demonstração do Resultado Econômico – DRE - tem como objetivo evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos. De acordo com a Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011, artigo 7º, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas de forma obrigatória a partir de 2012, pela União, Estados e Distrito Federal, e a partir de 2013, pelos Municípios.

A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, artigo 3º, altera o artigo 7º da Portaria STN nº 406/2011, passando a ter o seguinte entendimento: as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas pelos entes de forma facultativa, a partir de 2012, e de forma obrigatória, a partir de 2013.

A Demonstração do Resultado Econômico, tem como premissa os seguintes conceitos:

1. Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública;
2. Receita Econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí: $RE = N \times CO$;
3. Custo de Execução (CE) - valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

O Resultado Econômico Apurado (REA) é, pois, o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação, conforme fórmula a seguir:

$$\text{REA} = \text{RE} - \text{CE}, \text{ ou}$$

$$\text{REA} = (\text{N} \cdot \text{CO}) - \text{CE}$$

Segundo o Manual, o REA é um indicador, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública.

No aspecto estrutural, o formato da demonstração é o seguinte:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:	PÁGINA:		
ESPECIFICAÇÃO				Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos					
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública					
3. (=) Margem Bruta					
4. (-) Custos indiretos com a execução da ação pública					
5. (=) Resultado Econômico Apurado					

Figura 1: Demonstração de Resultado Econômico

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2012).

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a análise do custo dos serviços prestados, da receita econômica e do resultado econômico permite avaliar a eficiência da gestão pública. Esta análise também permite determinar se, no aspecto da economicidade, a atividade, programa ou ação da entidade do setor público está gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico.

A avaliação da gestão consiste, dentre outros, em observar através do levantamento dos principais bens e serviços produzidos para a população qual o resultado econômico obtido de cada um e tomar as decisões para melhorar o desempenho econômico das atividades, bens e serviços ou poder terceirizar com fornecedores que o façam de forma mais econômica.

De acordo com Silva (2009), é preciso tomar cuidado na aplicação do demonstrativo, pois o mesmo tem especificidades que revelam a impossibilidade de sua emissão sistemática:

[...] será necessário que na aprovação do Plano Plurianual e das Leis Orçamentárias o Poder Legislativo inclua a indicação de quais os projetos ou atividades que devem ser analisadas com foco na receita econômica e no custo de oportunidade com o objetivo de conduzir a administração pública aos efeitos desejados, ou seja, a eficácia da administração, a redução de custos e a criação de recursos para realização de novas ações, sem prejuízo do grau de qualidade ou confiabilidade de produtos e serviços. Para que isso ocorra será necessário que já a partir do edital de licitação seja emitido relatório comprovando que foi selecionada a melhor proposta, a melhor alternativa, pelo menor custo e que sua contratação preenche a função exigida (SILVA, 2009).

De acordo com o autor, todo gasto público supõe um custo monetário para o governo. No conceito corrente, custo está relacionado ao valor efetivamente pago. Por outro lado, o conceito econômico de custos é distinto, pois o custo de uma atividade não se limita ao que se paga por ela. Inclui tudo o que se deixa de obter por ter canalizado recursos para uma atividade e não para outra, a melhor alternativa que se tem para a atividade empreendida. Silva (2009) expõe que:

A comparação entre os benefícios e os custos de determinada obra pública ou programa de atividade do governo com o objetivo de decidir sobre sua execução entre projetos alternativos é um critério de sentido comum que, entretanto, se torna complexo a partir das ambiguidades sempre presentes no processo decisório do setor público (SILVA, 2009).

O autor entende que o DRE, objeto deste trabalho, possibilita a realização de diversos estudos voltados para o processo decisório, pois permite que os administradores enxerguem além da simples execução orçamentária em que as únicas informações estão representadas pela execução da receita e despesa nas suas diversas etapas. Complementa seu entendimento afirmando que conjuntamente com o DRE, pode-se utilizar a análise do ponto de equilíbrio cujo cálculo e estudo é consequência direta do comportamento dos custos diante do volume de atividade e corresponde ao ponto em que a atividade da entidade não apresenta resultado, ou seja, o montante da receita econômica que será exatamente igual ao montante dos custos a ela relativos.

Assim, o DRE permitiria fazer uma análise custo-volume-resultado para determinar quais as consequências no comportamento de receitas, custos e resultados em função das alterações no nível de atividade, no preço de venda, nos custos variáveis unitários ou nos custos fixos. Estas análises são fundamentais para a avaliação sobre a eficiência do gasto.

3 METODOLOGIA

Este trabalho enquadra-se no tipo exploratório descritivo com o uso de dados qualitativos (MARTINS, 2003), uma vez que tem como objetivo conhecer aspectos de uma realidade organizacional específica, através da análise de respostas descritivas de membros de um grupo de profissionais, os auditores internos da Secretaria da Fazenda da Prefeitura de São Paulo.

A escolha da amostra foi orientada a partir da estrutura de serviços da Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo, nos Departamentos de Contadoria – DECON, subordinado ao Subsecretário do Tesouro, e na Auditoria Geral - AUDIG, subordinada direta ao Secretário do Tesouro Municipal. Estão lotados nestes departamentos aproximadamente 260 servidores, dos quais 68 são graduados em contabilidade. Dos graduados em contabilidade foram escolhidos 17 servidores que se enquadraram nos critérios de seletividade da amostra, quais sejam: envolvimento recente com programas de capacitação sobre as NBCASP. Têm-se então, uma amostra não aleatória para a realização do presente estudo. O critério foi definido como relevante para os resultados, tendo em vista a necessidade de conhecimento mínimo sobre o tema e o objeto de pesquisa para responder ao questionário.

Da amostra, 16 servidores são da carreira de Especialista em Administração, Orçamento e Finanças Públicas - EAOFP, e um é Auditor Fiscal Tributário Municipal - AFTM. Todos os membros da amostra têm formação em Ciências Contábeis com registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo - CRC SP, exigência do cargo. Destes, 12 são ou foram diretores das divisões internas da AUDIG e/ou do DECON.

O questionário foi desenvolvido pelos autores da pesquisa, postado em sítio eletrônico especializado em coleta de dados de pesquisa cujo link foi enviado através do e-mail institucional da Prefeitura a todos os membros da amostra. Graças ao vínculo de trabalho de um dos autores com a Secretaria em questão, houve a possibilidade de convite pessoal com posterior envio de mensagem eletrônica a 14 membros da amostra. Outras três pessoas foram contatadas pelo endereço eletrônico institucional da Prefeitura de São Paulo. Das 17 mensagens enviadas foram obtidas oito respostas, o que representa 3% do total de funcionários das duas divisões, 12% dos contadores das duas divisões e 47% da amostra selecionada.

Para introdução do tema, o questionário apresenta inicialmente o formato e o conceito da Demonstração do Resultado Econômico, segundo as resoluções citadas no tópico anterior. Em seguida, apresenta cinco questões com respostas abertas sobre: entendimento e elaboração, prazos, utilidade, aplicabilidade e uso para a gestão de políticas públicas em geral e de saúde e educação especificamente.

As respostas abertas, fornecidas pelos respondentes, foram analisadas pela análise de conteúdo uma vez que esta é uma técnica de pesquisa para a realização de inferências replicáveis e válidas a partir de textos e outros materiais com significado relevante em seu contexto de uso, sendo a análise de texto a mais tradicional (KRIPPENDORFF, 2004, 18). Os resultados apresentam relevante contribuição para o debate desta nova forma de evidencição contábil do setor público no Brasil. Estes podem ser observadas e analisadas no tópico 4, a seguir.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Neste tópico apresentamos as respostas coletadas pelo questionário eletrônico, obtidas conforme descrição do tópico anterior. As respostas são colocadas após cada uma das perguntas, na sequência em que foram apresentadas pelos respondentes. Os respondentes estão identificados com letras maiúsculas aleatórias para preservar o sigilo, compromisso assumido junto aos mesmos.

1. Com base em sua experiência, quais dificuldades existem para o entendimento e a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico pelas instituições do setor público no Brasil?

A) <i>A Demonstração do Resultado Econômico mostra o confronto entre receitas e despesas. A entidade exercendo sua atividade auferir receitas, confronta tais receitas com os sacrifícios necessários e apura o resultado. A atividade pública não tem como meta obter receitas e auferir lucro. A Receita Pública, via de regra, é obtida por tributos, impostos não vinculados a qualquer atividade. Como confrontar tais receitas com os gastos necessários para determinado serviço público? Acredito que a resposta a tal indagação é a maior dificuldade que existe para a elaboração da DRE.</i>
B) <i>Em minha opinião a apuração do "Custo de Oportunidade" e a mensuração dos benefícios gerados à sociedade pela ação governamental, - Receita Econômica - serão os grandes dificultadores para compreensão e elaboração desse demonstrativo.</i>
C) <i>Em minha opinião, não existem dificuldades para o entendimento da Demonstração do Resultado Econômico - DRE. Quanto às dificuldades para elaboração creio que são os seguintes fatores: quantidade pequena de servidores; e ferramentas de trabalho em quantidade e capacidade inferior para o armazenamento das informações.</i>
D) <i>As dificuldades existentes para o entendimento e elaboração da Demonstração do Resultado Econômico são: O fato de ser um demonstrativo novo e ainda não assimilado pelos operadores da contabilidade no setor público. Um sistema que permita aos operadores da contabilidade retirar as informações necessárias para a elaboração do demonstrativo. E principalmente porque o objetivo do demonstrativo é evidenciar a eficiência, eficácia e efetividade na gestão dos recursos no serviço público com conceitos de Custo de Oportunidade, Receita Econômica e Custo de Execução, vinculados a um sistema de Custos.</i>
E) <i>A principal dificuldade é não existir um sistema de custos desenvolvido para utilizar os valores na DRE. Avaliar variáveis pertinentes que são de difícil mensuração.</i>
F) <i>Em minha opinião, à medida que existe a falta de organização, planejamento e controle da execução orçamentária e considerando os sistemas de dados não integrados em qualquer Órgão Público e principalmente entre esses Órgãos fica difícil obter informações confiáveis.</i>
G) <i>A crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidencição de resultados alcançados sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão. Neste contexto, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.129/08, que aprovou a NBC 16. 2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, estabeleceu o Subsistema de Custos que tem como objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Por outro lado existem diversas dificuldades para entendimento e a elaboração da DRE no setor público como, por exemplo, baixa qualificação técnica dos servidores públicos, falta de integração de sistemas e o nível de detalhamento necessário (custo por aluno / paciente / obra por m2).</i>
H) <i>A primeira dificuldade é a implantação/instituição de Sistema de Custos, premissa básica para a elaboração da DRE. Outro ponto será montar equipe técnica multidisciplinar para elaborar de forma eficaz e coerente a DRE.</i>

Os auditores interno da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo apresentaram respostas razoavelmente concentradas nas questões técnicas do entendimento dos conceitos e da estrutura dos órgãos públicos para a confecção da Demonstração do Resultado do Exercício. Dificuldades como qualificação técnica do quadro atual, a falta de servidores qualificados e dedicados a esta finalidade bem como capacitação dos possíveis usuários da informação são pontos recorrentes nas respostas. Observa-se que alguns respondentes, pelo conteúdo de algumas respostas, sinalizam não ter conhecimento preciso do que vem a ser a Demonstração do Resultado Econômico bem como de sua metodologia de elaboração.

2. O município de São Paulo vai conseguir cumprir o prazo para elaboração e publicação desta demonstração a partir de 2013?

A) A resposta para tal pergunta depende do apoio e interesse da administração. Considerando os recursos humanos e materiais de que dispõem a prefeitura, acredito que o prazo não será cumprido.
B) Se existem ações implementadas como essa finalidade, não foram divulgadas, porém, acredito que o prazo não será cumprido.
C) Acredito que a Prefeitura do Município de São Paulo cumprirá o prazo, quer em 2013 ou 2014. Só nos resta saber de que forma será implementado: totalmente revisado e sem falhas e/ou com inúmeros problemas que serão sanados de acordo com a utilização... ao longo do tempo.
D) O município de São Paulo, através da implantação do Grupo de Trabalho, com servidores lotados na Secretaria de Finanças, vem desenvolvendo a reestruturação do novo Plano de Contas do Município e também a preparação dos novos Demonstrativos, bem como o cronograma para apresentá-los. Mas conforme os problemas citados acima, talvez não haja tempo hábil para cumprimento do prazo.
E) Não. O processo de adequação está lento e gradual.
F) O município de São Paulo não está estruturado para dar nesse momento essas informações. Pois é um trabalho que envolve muitas áreas que estão desarticuladas.
G) Dificilmente será cumprido o prazo em sua integralidade, em função do fato de que a implementação deste demonstrativo requer grandes mudanças na contabilidade das organizações públicas.
H) Provavelmente, não!;

De forma geral, o entendimento dos servidores municipais da Prefeitura de São Paulo é de que o prazo não será atendido, ou, se o for, será de forma inadequada, necessitando ajustes e reavaliações nos períodos seguintes. O ponto recorrente nas respostas é a questão da ausência de ações preparatórias para o atendimento das exigências da regulamentação do tema.

3. As ferramentas de gestão desenvolvidas nas universidades e implantadas por leis, portarias, normas técnicas, decretos etc., na administração pública, criam práticas efetivas de trabalho e geram informações úteis para a tomada de decisão governamental?

A) Sem sombra de dúvida, a resposta é sim. Porém tais ferramentas de gestão para galgarem bons e efetivos resultados, devem ser devidamente implantadas...
B) Desconheço as ferramentas desenvolvidas nas universidades brasileiras com esse objetivo.
C) Não. A prática geralmente é diferente da teoria.;
D) Creio que sim, pois a Contabilidade Pública, assim como a Contabilidade Societária, tem o objetivo de fornecer aos gestores informações que os permitam analisar as áreas com deficiências, para possíveis ajustes e aquelas com bom desempenho, mas que podem ser melhoradas.
E) Gestadas somente nas universidades, demoram a serem assimiladas. Se houver desenvolvimento conjunto com um ente público as chances de efetividade são maiores.
F) A Lei deve ser executada na íntegra, mas o que vemos, apesar dos esforços desenvolvidos por diversas áreas públicas e universidades para a criação de um ambiente de tomada de decisão baseado na apuração correta de diversos dados confiáveis, vai levar ainda muito tempo para chegarmos a um ponto de excelência, mas é o início dessa mudança.
G) Sem dúvida é fundamental, pois a Universidade desempenha um papel, acima de tudo, social, uma vez que busca comunicar, em linguagem familiar à população, o desempenho das entidades públicas, ou mesmo de alguns setores das mesmas, reduzindo, assim, a assimetria informacional entre o Estado e o cidadão.
H) Depende, se partem de uma visão objetiva e prática das problemáticas (sic) dos Entes envolvidos, as ferramentas tendem a ser um sucesso e muito útil aos usuários. Entretanto, se partem apenas de campos acadêmicos, é quase sempre certa a frustração ou ineficácia da ferramenta.

Observa-se certo nível de discrepância entre as respostas sobre a implementação de instrumentos de controle e gestão pública gerados no ambiente universitário, como parece ser o caso da DRE. Alguns respondentes apóiam sem restrição o uso de tais instrumentos. Outros mostram-se cuidadosos, pedindo certa parceria entre a academia e a instituições que convivem com os problemas de forma empírica. Outros são céticos, sem, no entanto, oferecerem a possibilidade de sucesso, se houver maior aproximação entre a academia e as entidades.

4. Com relação à convergência das práticas internacionais de contabilidade para a contabilidade brasileira, como conciliar, nas organizações governamentais, a prática da contabilidade que obedece ao processo de execução orçamentária, vinculado à legislação, com um padrão de contabilidade gerencial que se espera que fundamente as decisões sobre políticas públicas?

<i>A) A resposta para tal indagação é vista na iniciativa privada. As empresas privadas conciliam a contabilidade fiscal com a contabilidade gerencial. Tal mecanismo não é diferente na seara pública, um plano de contas bem elaborado poderá atender tal demanda facilmente.</i>
<i>B) Creio que o primeiro passo a ser dado seja o de estimular e valorizar a busca pelo conhecimento e ainda investir na capacitação dos servidores com foco na profissionalização.</i>
<i>C) O 1º passo para a conciliação deve ser a implementação do Plano de Contas. Após este procedimento todo o sistema integrado deve ser acompanhado e analisado para aparar as arestas imediatamente, impedindo que problemas de grande monta aconteçam e venha a acarretar desgastes desnecessários.</i>
<i>D) Infelizmente para que ocorra a convergência internacional para a brasileira, será necessário que se imponha através de Lei rígida para que os gestores Federal, Estadual e Municipal coloquem em prática no padrão gerencial com fundamentação para as decisões sobre políticas públicas.</i>
<i>E) A contabilidade deve ser valorizada dentro das instituições públicas, precisam-se mudar as mentalidades burocráticas para processos de utilização da informação contábil de forma efetiva para apoiar o processo decisório para criação, desenvolvimento e avaliação de políticas públicas.</i>
<i>F) Tudo está baseado em conceitos universais que devem ser seguidos por todos para que o resultado tenha o mesmo entendimento. O Brasil não tinha um controle eficiente da gestão pública e as demonstrações contábeis careciam de uma estrutura mais eficiente. Com a convergência das práticas internacionais de Contabilidade o Brasil ganha novo padrão de informação que vai ajudar muito e melhor na tomada de decisões pelos gestores públicos.</i>
<i>G) O demonstrativo do resultado econômico possibilita a realização de diversos estudos voltados para o processo decisório, pois permite que os administradores enxerguem além da simples execução orçamentária em que as únicas informações estão representadas pela execução da receita e despesa nas suas diversas etapas. Um dos instrumentos a ser utilizado é a análise do ponto do equilíbrio cujo cálculo e estudo é consequência direta do comportamento dos custos diante do volume de atividade e corresponde ao ponto em que a atividade da entidade não apresenta resultado, ou seja, o montante da receita econômica será exatamente igual ao montante dos custos a ela relativos.</i>
<i>H) Primeiro, precisa-se adequar a legislação brasileira (processo inclusive que esta em andamento) e em seguida deverá começar a implementar uma nova cultura contábil pública. Destaca-se como exemplo que vai ao encontro desta sistemática é a Portaria STN nº 828/11 e alterações.</i>

Novamente a necessidade de capacitação dos servidores, agora não somente daqueles voltados à elaboração, mas também dos que devem usar a informação contábil gerencial, é colocada em foco pelas respostas. Entendemos que os respondentes têm boa compreensão da necessidade de modelos contábeis que privilegiem a tomada de decisão com foco na eficiência e eficácia do gasto público, do que somente aquele que privilegia o modelo de gestão fiscal com foco no equilíbrio de gastos e arrecadação.

5. Quanto à aplicabilidade da Demonstração do Resultado Econômico, esta é útil para decidir sobre políticas de saúde e educação? Qual (is) aspecto (s) destas políticas o gestor público pode fundamentar sua decisão com o resultado da DRE?

A) <i>A DRE mostra se há ou não eficiência na alocação de recursos. Na área pública, tal demonstrativo poderia ser útil, mas a dúvida que se levanta é determinar o que e quanto lançar de receita na prestação de um serviço de educação ou saúde, por exemplo.</i>
B) <i>Será desde que não haja manipulação de dados. A fundamentação deveria ser o benefício presente e futuro que a ação trará à população.</i>
C) <i>A DRE é útil para tomada de decisão gerencial não só para SMS e SME, mas também para todas as Secretarias e as diversas Unidades da PMSP. O gestor deve ficar atento para utilizar o total disponível da melhor forma possível: quer em aumentar a quantidade e/ou melhorar a qualidade.</i>
D) <i>As áreas de saúde e educação são de grande desafio para a implantação da DRE, contudo se a mensuração dessas áreas for correta, isto é, bem próxima da realidade, poderá ser feita a análise do que precisa melhorar de forma clara, onde há indícios de fraude e poderão ser as áreas mais beneficiadas por esta demonstração.</i>
E) <i>É útil sim para decidir sobre políticas de saúde e educação, desde que muitos custos intrínsecos e de difícil identificação e mensuração sejam trabalhados e o indicador DRE seja relacionado a indicadores sociais pertinentes ao indicador econômico.</i>
F) <i>O Resultado Econômico vem a dar a qualidade necessária à tomada de decisão, pois individualizará as áreas que ganharam e perderam participação na apuração dos benefícios gerados na execução das políticas públicas voltadas a aumentar a sua eficiência e eficácia. Principalmente nas áreas de educação e saúde.</i>
G) <i>A Demonstração do Resultado Econômico possibilitará informar quanto se arrecada e quanto se gasta de modo consolidado no Brasil. No sistema atual, União, estados e municípios possuem as demonstrações contábeis à sua maneira, com sistemas de administração de gerenciamento financeiro próprios, o que dificulta ter dados consolidados de arrecadação e gastos. Com a padronização, teremos uma visão mais clara desses números. A obrigatoriedade de apresentação de dados trará mais transparência ao setor. Hoje a preocupação é meramente fiscal e não de gestão, não funcionando como uma resposta à sociedade. A nova apresentação dos dados permitirá saber quanto custa atender a um paciente em hospital público ou quanto é gasto com um estudante na rede pública. Outra vantagem da padronização contábil do setor público com os sistemas utilizados em outros países é a facilitação de convênios e empréstimos obtidos de entidades internacionais. Os órgãos internacionais muitas vezes têm dificuldades de interpretar os demonstrativos na prestação de contas.</i>
H) <i>Sim! Com certeza se apurado de forma coerente e, claro, considerando (como já mencionado) o custo de oportunidade o mais próximo da realidade do serviço prestado (ou produto fornecido).</i>

A respostas à pergunta cinco permite considerar que os respondentes não têm consistência de conhecimento quanto ao conteúdo ou mesmo o significado dos valores que compõem o demonstrativo em foco. No bloco acima, algumas respostas permitem verificar que há uma prevalência da idéia da receita fiscal, ou seja, o valor da arrecadação de tributos que é destinado às áreas de saúde e educação para atendimento das políticas públicas implementadas pela prefeitura. Este aspecto das resposta apresenta certa fragilidade na implementação das novas práticas de contabilidade pública, uma vez que, como dito no tópico três deste trabalho, estes servidores já passaram por processos de capacitação no tema.

Outros, com maior precisão, afirmam que a possibilidade da avaliação da eficiência da atividade, mensurada através do valor do lucro econômico de cada atividade, permitirá maior transparência com o uso do dinheiro da sociedade, o que diminuirá a assimetria informacional, conforme defende Slomski (2003).

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho se insere no contexto da modernização do estado brasileiro, a reboque do processo de modernização da gestão pública observada em muitos países do mundo ocidental. Especificamente, coloca foco na Demonstração do Resultado do Econômico das atividades do setor público, obrigatória a partir de 2013 para todas as entidades governamentais brasileiras. A necessidade de mensuração da eficiência e da eficácia nos processos de desenho, implantação e avaliação de políticas públicas fundamenta o debate no sentido de que a Demonstração do Resultado Econômico pode oferecer maior transparência na *accountability* do gasto público. Os recursos devem ser utilizados de forma a gerar o volume ótimo de benefícios para a sociedade, uma

vez que, sendo escassos, não possibilitam o atendimento de todas as demandas sociais. Sempre há uma restrição.

Com o uso de dados qualitativos sobre prazos, utilização e capacidade técnica dos servidores responsáveis pela elaboração e pela utilização dos demonstrativos contábeis na visão dos auditores internos da Prefeitura de São Paulo, este trabalho procurou contribuir com o debate da substituição do paradigma fiscal para o paradigma gerencial na contabilidade e administração pública no Brasil. O objetivo geral é evidenciar a observação dos auditores da Secretaria de Finanças desta Prefeitura, gestora de um dos maiores orçamentos públicos no Brasil, a respeito da Demonstração do Resultado do Exercício.

As avaliações de técnicos dos Departamentos de Auditoria Interna e Contadoria Geral da Prefeitura Municipal de São Paulo podem evidenciar aspectos da iniciativa de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, não considerado nas Resoluções e Normativas pertinentes. Como principais resultados, entre outros dados, esta pesquisa evidencia, em síntese, os seguintes aspectos:

- A maior dificuldade para a implementação e uso do DRE apontada pelos auditores, diz respeito à falta de conhecimento e qualificação por parte do quadro de servidores municipais, elaboradores e usuários da nova informação.
- Os respondentes podem ser categorizados em dois grupos quanto ao conhecimento do significado do conceito de Resultado Econômico: aqueles que confundem receita fiscal e receita econômica; aqueles que têm melhor compreensão de tais conceitos.
- A PMSP não conseguirá cumprir o prazo para a implementação e divulgação da informação do Resultado Econômico, haja vista a ausência de ações preparatórias como ajustes no sistema de informações para a obtenção dos dados necessários à elaboração do Demonstrativo em pauta.
- Entendem que há uma distância prejudicial entre a academia e os órgãos públicos na definição de inovações no setor público, como é o caso da DRE. Alguns respondentes indicam que poderia haver parceira mais significativa com resultados substanciais para ambas as realidades.
- O uso das informações e a consequente institucionalização das novas informações, que serão geradas pela nova contabilidade pública brasileira, deverá surtir efeito em um novo modelo de gestão focada na capacidade gerencial e não mais no equilíbrio fiscal e dependerá de uma forte ação de capacitação dos servidores responsáveis pela gestão das organizações públicas.

Os resultados desta pesquisa podem ser extrapolados somente em ambientes nos quais forem observados a mesma estrutura de crenças e valores das observadas na Secretaria de Fazenda da PMSP. Os dados levantados por esta pesquisa são fortemente influenciados pelo contexto de cada organização. A institucionalização de procedimentos contábeis, principalmente aqueles com foco na gestão das organizações públicas, deve considerar a cultura organizacional como forte componente que gera dificuldade e/ou facilidades, conforme se configurem empiricamente.

Os resultados e análises reportados neste artigo possibilitam a definição de novos estudos sobre o tema que devem contribuir para a diminuição da distância entre as realidades profissionais que propõem e implementam as inovações com a realidade profissional responsável pela interpretação, modificação e implementação das inovações. Certamente, haverá maior produtividade e resolutividade das situações-problemas na gestão pública brasileira se a distância que separa estas realidades discrepantes for diminuída. A academia pode ser a interveniente capaz de intermediar esta aproximação. Outra temática para futuros trabalhos de investigação na área referem-se aos

processos de elaboração bem como os de uso da informação gerada pela nova contabilidade pública brasileira.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público - RSP*, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, Jan./Mar., 1999.

BRESSER PEREIRA, L. C. Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil. *Revista do Serviço Público – RSP*, Brasília, ano 49, n. 1, p. 4-41, Jan./Mar., 1998.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público*. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 01 ago. 2011.

CORBARI, E. C.; CROZATTI, J.; RIBEIRO, E. N.; CAMACHO, R. Contabilidade pública gerencial: custos por atividades e resultado econômico em centro municipal de educação infantil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007, João Pessoa - PB. *Anais...* Associação Brasileira de Custos, 2007. v. 1. p. 1-15.

GUERREIRO, R. FREZATTI, F e CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, edição comemorativa, p. 7-21, set./2006.

HENDRIKSEN, E. S.; BRENDA, M. F. V. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

KRIPPENDORFF, K. *Content analysis*. London: Sage Pub, 2004.

MARTINS, G. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTTA, A. R. *Algumas reflexões sobre a administração pública e o papel das escolas de governo em tempos de inovação permanente*. Aula inaugural do primeiro semestre de 2013 ministrado no curso de Gestão de Políticas Públicas da USP. São Paulo: março de 2013.

SLOMSKI, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. Paulo : Atlas S.A., 2005.

SOUZA, C. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 1-27, Jul./Dez., 2006.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. *Manuais*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/index.asp>. Acesso em 03 abr. 2012.