

## Resultado Econômico: Considerações iniciais

**Jonas Farias Medeiros**

A ciência contábil como um todo vem sofrendo grandes mudanças, inclusive a aplicada ao setor público com edições de novas normas para este ramo (NBC T SP). Um novo demonstrativo, de elaboração atualmente facultativa, foi normatizado pela NBC T 16.6: a Demonstração do Resultado Econômico. Esse novo demonstrativo é considerado como um instrumento de prestação de contas e de avaliação de custos. Sua elaboração exige a identificação, mensuração e avaliação dos custos dos serviços públicos, fato ainda pouco praticado no setor público.

Sendo a gestão de serviços públicos uma atividade que implica grande responsabilidade, Araújo e Arruda (2009, p. 41) relatam que “todo administrador governamental tem a obrigação de prestar contas de como utiliza os recursos que lhe são confiados para serem administrados em favor da coletividade”. Neste sentido, afirmam que “o principal objetivo da contabilidade é contribuir para uma melhor *accountability* pública”.

Em essência, *accountability* é a relação em que o delegante transfere responsabilidade para o delegado, que aceita, e assume o compromisso de informar ao delegante como ele – delegado – está desempenhando as ações inerentes à responsabilidade que lhe foi confiada (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 41).

Percebe-se que o termo *accountability* está relacionado à prestação de contas e à responsabilidade na gestão pública.

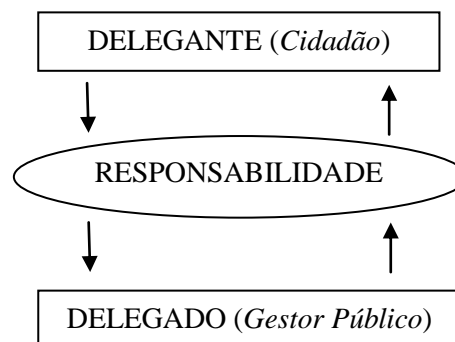


Figura 1 – Relação de *accountability*  
Fonte: ARAÚJO e ARRUDA, 2009, p. 41 (adaptado)

O dever de prestar contas está inserido no artigo 70 da CF/88, parágrafo único, que determina: “Prestará qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos” (BRASIL, 1988). As entidades do Estado segundo Bonacim (2009, p. 34) “deveriam sempre mostrar ao cidadão o retorno proporcionado pela gestão pública”. Bonacim (2009, p. 33, 34) considera o cidadão como sócio do Estado, investidor da coisa pública, e afirma que “a entidade deve prestar contas aos cidadãos tal as empresas privadas devem prestar contas aos acionistas”.

Para Araújo e Arruda (2009, p. 178) as demonstrações contábeis são as principais peças constitutivas das prestações de contas. “As principais demonstrações a serem elaboradas pelas entidades ao final de cada exercício financeiro encontram-se regulamentadas no art. 101 da Lei nº 4.320/1964” (LIMA; CASTRO, 2009, p. 169).

As demonstrações contábeis são:

- Balanço Orçamentário
- Balanço Financeiro
- Balanço Patrimonial
- Demonstração das Variações Patrimoniais

Entretanto, Slomski *et al.* (2004, p. 6) afirma que “essas demonstrações financeiras apresentam-se insuficientes, no que se refere à prestação de contas (*accountability*) da administração e do gestor público para a sociedade”. Assim, explicam que o valor dos serviços públicos e a eficiência na utilização dos recursos não são evidenciados, variáveis consideradas importantes a serem apresentadas à sociedade.

Retomando-se o principal objetivo da contabilidade (*accountability*) vê-se que Bonacim (2009, p. 64) tem uma visão similar ao afirmar que “a ciência contábil pode contribuir na organização de demonstrações para o ente público com vistas a propiciar uma adequada evidenciação de informações e impactos dos gastos sociais nas despesas correntes das entidades públicas e do Estado.”

Iniciando um processo de contribuição à ciência contábil, foi emitida em 25 de agosto de 2008 a Portaria MF Nº 184 contendo diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução CFC N° 1.328/11, apresentou a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo as aplicadas ao Setor Público denominadas de NBC TSP, “convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC)”;

além das “editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais” (CFC, 2011).

Em relação às demonstrações contábeis, citadas como as principais peças constitutivas das prestações de contas, foi editada a NBC T SP 16.6, aprovada pela resolução CFC N. 1.133/08. São as seguintes:

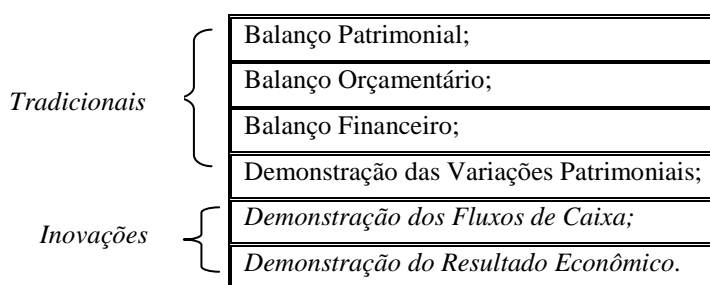


Figura 2 - Demonstrações Aplicadas ao Setor Público conforme NBC T SP 16  
Fonte: CFC, 2008 (Adaptado)

O setor público reformula-se apresentando dois novos demonstrativos que traduzem uma mudança de paradigma.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) gera “informações [...] úteis ao setor público para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez” (STN, 2011, p.39).

A Demonstração do Resultado Econômico (DRE) baseia-se na seguinte proposta:

busca de alternativas que reduzam os custos e otimizem a efetividade e a eficiência [...] dos serviços prestados à sociedade, pelos órgãos públicos, tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil, pois, 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 conseqüentes resultados, fenômenos esses que já são demasiadamente conhecidos no setor privado.  
(STN, p. 39)

Portanto, “um novo demonstrativo que [...] evidencia eficiência na gestão dos recursos no serviço público” STN (2011, p. 39), além daqueles já tradicionalmente aplicados ao setor

público poderá ser elaborado: a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) a qual “evidencia o resultado econômico de ações do setor público”. (CFC; NBC T 16.6, 2008)

Corroborando com o fim proposto para a Demonstração do Resultado Econômico o entendimento do International Federation of Accountants (IFAC) sobre a finalidade das demonstrações contábeis, a saber:

Especificamente, os objetivos do *financial reporting* de uso geral no setor público devem ser fornecer a informação útil para tomada de decisão, e demonstrar a *accountability* da entidade para os recursos que lhe foram confiados, por:

[...]

e) Fornecer informação agregada útil para avaliar o desempenho da entidade em termos de **custos, eficiência, e realizações**. (IFAC, 2011, p. 35, tradução e grifo nosso)

Como o desempenho de toda ação pública consome recursos originados da sociedade (financiadora do poder público por meio dos tributos), urge um maior controle, da sociedade e do próprio governo, dos custos, os quais devem ser corretamente identificados, mensurados, contabilizados, evidenciados e divulgados.

De acordo com Lima e Castro, (2009, p. 169) “a estrutura das demonstrações contábeis do setor público brasileiro (...) está fundamentada no controle do orçamento público, tendo seus ativos e passivos estruturados para verificar déficits e superávits ao longo dos anos”.

Araújo e Arruda (2009, p. 158) explicam que a “Lei nº 4.320/64 determina que, no final de cada exercício, os resultados gerais do exercício da administração pública sejam demonstrados principalmente no balanço orçamentário, no balanço financeiro, no balanço patrimonial e na demonstração das variações patrimoniais”.

A denominação de balanço para os resultados da execução orçamentária e financeira para Piscitelli e Timbó (2010, p. 394) “não é a mais adequada”, pois são demonstrativos de fluxos. “Já o Balanço Patrimonial é o único dos demonstrativos obrigatórios que se apresenta como estático, isto é, referente à situação em determinado momento” (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010, p. 394).

Para a geração desses relatórios, Kohama (2009, p. 25) explica que a contabilidade aplicada ao setor público utiliza uma metodologia especial em contas escrituradas em vários sistemas e em razão disso afirma que a “contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil”, a qual

tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias (KOHAMA, 2009, p.25).

De acordo com Slomski (2001, p. 34) “a contabilidade pública é estruturada (...) em quatro sistemas contábeis que interagem entre si”: Sistema Orçamentário (SO); Sistema Financeiro (SF); Sistema Patrimonial (SP) e Sistema de Compensação (SC).

O sistema orçamentário permite o acompanhamento do orçamento (registro contábil da receita e despesa).

O sistema Financeiro permite o acompanhamento das movimentações financeiras através do registro da receita e despesa orçamentária e receita e despesa extra-orçamentárias.

O sistema patrimonial registra os bens móveis e imóveis. O sistema de compensação registra bens, valores e obrigações que possam afetar o patrimônio futuramente (SLOMKI, 2001, p. 34 a 36).

“Os sistemas contábeis e os relatórios por eles gerados são os pilares da gestão financeira, orçamentária e *accountability*” (LIMA; CASTRO, 2009, p. 5).

Tabela 1 - Demonstrações Aplicadas ao Setor Público conforme a Lei 4.320/1964

<i>Demonstrativo</i>	<i>Finalidade</i>
Balanco Orçamentário	Apresenta as (I) receitas estimadas e as (II) despesas fixadas no orçamento em confronto, respectivamente, com as (I) receitas arrecadadas e com as (II) despesas realizadas.
Balanco Financeiro	Espelha a movimentação dos recursos financeiros do Estado, demonstrando seu saldo inicial, os ingressos (receitas), os egressos (despesas) e o saldo apurado no exercício corrente que será transferido para o próximo exercício.
Balanco Patrimonial	Demonstra os componentes patrimoniais.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultante ou independente da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício.

Fonte: ARAÚJO e ARRUDA, 2009.

Nota-se que cada demonstrativo contábil está ligado a um dos sistemas contábeis aplicados ao setor público. Por exemplo, o balanço orçamentário ao sistema orçamentário; o balanço financeiro ao sistema Financeiro; o balanço patrimonial ao sistema patrimonial.

Entretanto conforme Slomski *et al.* (2004, p. 6) há necessidade de um demonstrativo que mensure custos e eficiência.

Em 21 de novembro de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis por meio da resolução CFC N.1.133/08. Nesta resolução, o CFC traz como uma das novidades a Demonstração do Resultado Econômico que “evidencia o resultado econômico de ações do setor público” (CFC, 2008).

A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado (CFC, 2008).

Entretanto o CFC na resolução não se manifesta quando a obrigatoriedade da nova demonstração. Porém a Secretaria do Tesouro do Nacional através de seu manual de contabilidade aplicada ao setor público menciona: “A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa” (STN, 2011).

Nota-se que a implementação deste demonstrativo requer grandes mudanças na contabilidade das organizações públicas e que até a modernização e adequação às novas normas aplicadas ao setor público, processo já iniciado, a apresentação deste demonstrativo continue facultativa.

A estrutura da demonstração é incluída nos anexos da Lei N. 4320/64 pela portaria STN nº 665/2010.

### Anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico

<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 identificados com a execução da ação pública			
<b>5 (=) Resultado Econômico Apurado</b>			

Figura 3 – Estrutura da Demonstração do Resultado Econômico  
Fonte: portaria STN nº 665/2010.

Na estrutura da Demonstração do Resultado Econômico, observa-se o termo receita econômica, mas o que seria a receita econômica?

O CFC define receita econômica como “o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade” (CFC, 2008).

Nessa definição surge outro termo intrigante: custo de oportunidade. Percebe-se que para o entendimento da definição de “receita econômica” primeiro deve-se compreender o conceito de custo de oportunidade.

Para o CFC (2008) custo de oportunidade “é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.”

Voltando ao conceito de receita econômica, essa “deve ser a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado” (SLOMSKI, 2001, p. 310).

Através do confronto da Receita econômica e dos custos diretos e indiretos tem-se o resultado econômico apurado. Conforme STN (2011, p. 49) este resultado “pode ser considerado como um ‘termômetro’, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública”.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan. **Fluxo de Caixa livre para o cidadão: uma aplicação da teoria residual dos dividendos para a evidenciação da distribuição de renda gerada pelo estado**. 139 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BRASIL. **Lei N° 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Brasília, DF, 17 de março 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2011

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 11 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria MF N° 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 164, 26 ago. 2008. Seção 1, p. 24. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=24&data=26/08/2008>>. Acesso em: 11 set. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n° 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n° 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30 ago. 2011.

IFAC, International Federation of Accountants. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Vol. 1. New York: IFAC, 2011. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications>>. Acesso: 11 set. 2011.

KOHOMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de Lima; CASTRO, Róbson Gonçalves de Castro. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor; OLAK, Paulo Arnaldo; CARVALHO, Erasmo Moreira; SOUZA, Gissele. A demonstração de resultado econômico como instrumento de desempenho em entidades públicas de administração direta. **Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 5-12, mai./ago. 2004.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**. 4. ed. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 12 ago. 2011.