

FACULDADE NOVOS HORIZONTES

Programa de Pós-graduação em Administração  
Mestrado

**A MENSURAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO AGREGADO À  
SOCIEDADE POR ENTIDADES PÚBLICAS COMO INSTRUMENTO  
DE *ACCOUNTABILITY*: estudo de caso na Secretaria Municipal de  
Saúde de Patos de Minas**

Maria da Glória Pereira

Belo Horizonte  
2011

**Maria da Glória Pereira**

**A MENSURAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO AGREGADO À  
SOCIEDADE POR ENTIDADES PÚBLICAS COMO INSTRUMENTO  
DE *ACCOUNTABILITY*: estudo de caso na Secretaria Municipal de  
Saúde de Patos de Minas**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

Linha de Pesquisa: Tecnologias de Gestão e Competitividade

Área de concentração: Organização e Estratégia

Belo Horizonte  
2011

# ATA DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO ACADÊMICO

# DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

A DEUS, minha eterna gratidão, por me confiar mais este aprendizado.

Dedico ao meu pai, forte alicerce e exemplo de vida (*in memoriam*).

À minha mãe, inesgotável fonte de aprendizado e tolerância.

Aos meus irmãos, sempre companheiros.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por estar sempre presente, me dando força e resistência para conseguir mais uma vitória na minha vida.

À minha mãe, sempre presente, e que, às vezes, eu magoei, pela falta de tempo e que merece com todas as honras este título.

Aos meus irmãos, sempre cúmplices e companheiros, colaborando em tudo que era possível.

Aos familiares e amigos, pelo carinho e compreensão, nos momentos em que estive ausente.

Ao meu orientador, sempre amigo e solidário. Wendel, muito obrigada por nos receber tantas vezes, a mim e ao Ricardo em sua casa, fora do horário de Faculdade, até nas suas férias. Obrigada por tudo que fez para minha formação.

Aos meus colegas de mestrado, pelo apoio e dedicação, à turma de Araxá. Tianinha, minha amiga, muito obrigada pelo apoio, pelas conversas no hotel.

Aos meus colegas Ricardo, Marcus e Constance, turma da 262, meu Deus, quanto sofrimento e também quanto aprendizado nessas viagens! Ricardo, muito obrigada por assumir sempre a direção dos veículos em nossas viagens.

A todos os professores da Faculdade Novos Horizontes, pelo aprendizado, ao Prof. Alfredo, por me mostrar a garrafa de café, quando percebia que eu estava muito cansada das viagens, e a todos os funcionários, pelo carinho e respeito.

A Secretária de Saúde, Marema, que liberou as sextas-feiras para que eu pudesse fazer o mestrado em BH, e à secretária atual, Janaina, que concordou e colaborou com a pesquisa.

Aos sujeitos da pesquisa, responsáveis pela Vigilância Epidemiológica na SMS, e aos responsáveis pela Contabilidade da Prefeitura.

Aos meus amigos da Secretaria de Saúde, obrigada pelo apoio no Mestrado.

Peço, também, desculpas a todos aqueles que, de alguma forma, eu magoei pelo pouco tempo disponível, por não poder ouvi-los, também pelas comemorações em que não pude estar presente, mas agradeço, também, a todos que, de alguma maneira, colaboraram para que eu pudesse alcançar este grande sonho.

O mestre é aquele que ultrapassou a concepção de uma verdade como fórmula universal, solução e resolução do ser humano, para se elevar à ideia de uma *verdade como procura*.

Georges Gusdorf

## RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo principal analisar o Valor Econômico Agregado à Sociedade, segundo os preceitos da Gestão Baseada em Valor como instrumento de *Accountability*, na Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Patos de Minas. Para isso, adotou-se o modelo conceitual de mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas, proposto por Slomski (1996). Procedeu-se a uma pesquisa descritiva e aplicada, de caráter qualitativo, do tipo estudo de caso. A coleta de dados se deu por meio de levantamento documental de fontes internas e entrevistas com roteiros semiestruturados, as quais foram realizadas com os responsáveis pela Vigilância Epidemiológica da SMS, e com os responsáveis pela Contabilidade da Prefeitura do Município. Este estudo demonstrou a aplicação do modelo proposto por Slomski (1996) na SMS e o cálculo da Demonstração do Resultado Econômico evidenciou um resultado econômico positivo. Esse resultado, de acordo com Slomski (2001), demonstra que a Entidade foi administrada de maneira eficiente. Em seguida, aplicou-se a Metodologia de Cálculo de Bonacim *et al.* (2007). Foi utilizada a receita econômica obtida no cálculo da Demonstração de Resultado Econômico, considerando os preços de doses das vacinas do Sistema Único de Saúde (SUS) e, para comparação, a receita econômica obtida através dos preços referenciais de duas Clínicas que prestam os mesmos serviços no Município. Apurou-se uma diferença significativa entre as receitas do (SUS) e das Clínicas. Parte dessa diferença pode estar associada às Fundações Governamentais que produzem as vacinas a um custo mínimo e parte pode estar associada aos lucros dos Laboratórios, Distribuidoras e das Clínicas que produzem e distribuem as doses das vacinas. Este estudo revelou, também, que o Valor Econômico Agregado à Sociedade pela SMS foi positivo. Os cálculos do Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP) e do Valor Econômico Agregado para a Sociedade (VEAS) demonstraram um resultado positivo expressivo. Essas medidas indicaram que a sociedade está obtendo um retorno superior ao custo de oportunidade do capital investido. Para Bonacim *et al.* (2007), esse resultado significa que a SMS está construindo valor econômico e, portanto, contribuindo para o bem-estar social. Após a mensuração quantitativa e com base em seus principais resultados, realizou-se a análise qualitativa, consistindo em 06 entrevistas com sujeitos representativos da Vigilância Epidemiológica da SMS e da Contabilidade da Prefeitura. As análises das informações coletadas indicam a importância da transparência no setor público, sendo considerada um dos pilares de sustentabilidade da Democracia. As análises indicam, também, uma evolução da transparência no Brasil, principalmente, após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e das novas mudanças relacionadas às demonstrações contábeis e ao plano de contas único. A Demonstração de Resultado Econômico, apesar de facultativa, possibilitará a análise dos serviços que estão tendo um retorno satisfatório, ampliando, assim, a *Accountability* nas Entidades Públicas.

**Palavras-chave:** *Accountability*. Gestão Baseada em Valor. Demonstração de Resultado Econômico. Valor Econômico Agregado à Sociedade. Transparência.

## ABSTRACT

This piece of research aimed to analyze economic value added to society in the Municipal Health Service (MHS) of Patos de Minas, state of Minas Gerais, according to the precepts of value-based management as an instrument of *accountability*. In order to do so, we adopted a conceptual model designed to measure economic performance in public entities (SLOMSKI, 1996) and performed an applied and descriptive qualitative case-study approach. Data collection was based on documents obtained from internal sources, and semistructured interviews done with those responsible for the epidemiological monitoring of the MHS and those in charge of the municipality's accounting. The study demonstrated application of the MHS with the model proposed by Slomski (1996) and the income statement had a positive economic result, meaning the entity was managed efficient (SLOMSKI, 2001). Next, the methodology of calculation proposed by Bonacim *et al.* (2007) was applied. The revenue, obtained by means of the income statement, was used considering the prices the National Health System (SUS) pays for vaccines and, for comparison purposes, the revenue obtained by means of the reference prices practiced by two clinics which provide the same services in the city. A significant difference between the MHS's and the clinics' revenues was found. Some of it may be associated with governmental foundations which produce vaccines at minimal costs and some may be linked to profits of laboratories, clinics and distributors which produce and distribute vaccine. Moreover, the study revealed that the economic value added to society by the MHS was positive. The calculation of the short-term economic value added and the economic value added to society showed a significant positive result. It pointed out that the population benefits are superior to the opportunity cost of the invested capital. According to Bonacim *et al.* (2007), it means that the MHS is building economic value and thus contributing to social welfare. After quantitative measurement and, based on its main results, we carried out a qualitative analysis consisting of 06 interviews with individuals representing the epidemiological monitoring of the MHS and the municipality's accounting department. Data analyses indicate the importance of transparency in the public sector, considered one of the pillars of sustainable democracy. The results also point out to a trend of transparency in Brazil, especially in the aftermath of the fiscal responsibility law and new changes related to financial statements and the unique chart of accounts. Although optional, the income statement enables analyses concerning services which demonstrate a satisfactory return. As a consequence, it widens the *accountability* in public entities.

**Keywords:** *accountability*. value-based management. income statement. economic value added to society. transparency

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Balanço Orçamentário.....	38
Quadro 2 – Balanço Financeiro.....	39
Quadro 3 – Balanço Patrimonial.....	41
Quadro 4 – Demonstração das Variações Patrimoniais.....	42
Quadro 5 – Demonstração do Resultado Econômico.....	43
Quadro 6 – Demonstração do Resultado Econômico.....	53
Quadro 7– Medidas de cálculo do Valor Agregado para Entidade Pública.....	61
Quadro 8 – Recursos Físicos.....	67
Quadro 9 – Recursos Humanos .....	68
Quadro 10– Despesas Orçamentárias.....	69
Quadro 11 – Depreciação de Equipamentos.....	70
Quadro 12 – Balanço Orçamentário.....	71
Quadro 13 – Balanço Financeiro.....	72
Quadro 14 – Balanço Patrimonial .....	73
Quadro 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais.....	75
Quadro 16 – Serviços Prestados pela Entidade .....	77
Quadro 17– Preços dos Serviços Prestados .....	79
Quadro 18 – Receita Econômica Gerada na Entidade.....	80
Quadro 19 – Demonstração do Resultado Econômico .....	82
Quadro 20 – Comparativo de Resultados .....	83
Quadro 21 – Preços dos Serviços das Clínicas.....	86
Quadro 22 – Preços dos Serviços das Clínicas .....	87

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Comparativo das Receitas.....	88
Tabela 2 – Valor Econômico Agregado de Curto prazo .....	89
Tabela 3 – Valor Econômico Agregado para a Sociedade.....	91

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**CFC** – Conselho Federal de Contabilidade

**CFROI** – *Cash flow return on investment*. Taxa de Retorno Base Caixa.

**CGU** – Controladoria Geral da União

**CMPC** – Custo Médio Ponderado do Capital

**DATASUS** – Departamento de Informática do SUS

**EVA**® – *Economic Value Added*

**GBV** – Gestão Baseada em Valor

**INV** – Valor do Investimento

**IPREM** – Instituto Previdência Municipal de Patos de Minas

**LPF** – Lei de Responsabilidade Fiscal

**LOP** – Lucro operacional

**NBC T** – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica

**PNI** – Programa Nacional de Imunizações

**PROMAM** – Fundação Municipal Promoção da criança e do adolescente de Patos de Minas

**RONA** – *Return on net Assets* (Retorno sobre Ativos Líquidos)

**SELIC** – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

**SMS** – Secretaria Municipal de Saúde

**SUS** – Sistema Único de Saúde

**VBM** – *Value-based management*

**VEA** – Valor Econômico Agregado

**VEAS** – Valor Econômico Agregado para a Sociedade

**VECP** – Valor Econômico Agregado de Curto Prazo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
1.1 Problema.....	16
1.2 Objetivos.....	17
1.2.1 Objetivo Geral.....	17
1.2.2 Objetivos Específicos.....	17
1.3 Justificativa.....	18
1.4 Estrutura do Trabalho.....	19
<b>2 CARACTERIZAÇÃO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE PARTICIPANTE DA PESQUISA .....</b>	<b>21</b>
2.1 Histórico e Dados Importantes.....	21
2.2 Análise da organização em face do meio ambiente Político, Econômico e Social .....	21
2.3 Características da área onde será desenvolvido o trabalho.....	22
<b>3 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>24</b>
3.1 Administração Pública.....	24
3.1.1 Princípios de Administração Pública.....	26
3.1.2 Serviços Públicos .....	31
3.2 <i>Accountability</i> na Administração Pública.....	32
3.3 Contabilidade Pública.....	35
3.3.1 Contabilidade Pública como instrumento de <i>Accountability</i> .....	43
3.4 Gestão Baseada em Valor .....	46
3.4.1 Criação de Valor .....	47
3.4.2 Demonstração do Resultado Econômico em Entidades Públicas.....	50

<b>3.4.3 Valor Econômico Agregado .....</b>	<b>54</b>
<b>3.4.4 Valor Econômico Agregado por Entidades Públicas com cálculo fundamentado nos preceitos de Gestão Baseada em Valor.....</b>	<b>57</b>
<b>3.4.5 Desenvolvimento do indicador de Valor Econômico Agregado por Entidades Públicas com cálculo fundamentado nos preceitos da Gestão Baseada em Valor.....</b>	<b>58</b>
<b>4 METODOLOGIA.....</b>	<b>62</b>
<b>4.1 Tipo de Pesquisa quanto à abordagem.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2 Tipo de Pesquisa quanto aos fins.....</b>	<b>62</b>
<b>4.3 Tipo de Pesquisa quanto aos meios.....</b>	<b>63</b>
<b>4.4 Unidades de análise e observação e sujeitos da pesquisa.....</b>	<b>64</b>
<b>4.5 Coleta e Tratamento de dados.....</b>	<b>65</b>
<b>5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>67</b>
<b>5.1 Recursos Físicos.....</b>	<b>67</b>
<b>5.2 Recursos Humanos.....</b>	<b>68</b>
<b>5.3 Consumo de Recursos Orçamentários no ano de 2010.....</b>	<b>68</b>
<b>5.4 Depreciação dos Equipamentos da Entidade.....</b>	<b>69</b>
<b>5.5 Resultados da Entidade segundo a Lei 4.320/64 .....</b>	<b>70</b>
<b>5.6 Receita Econômica .....</b>	<b>76</b>
<b>5.6.1 Serviços Prestados pela Entidade .....</b>	<b>76</b>
<b>5.6.2 Tabela de Preços dos Serviços Prestados .....</b>	<b>78</b>
<b>5.6.3 Mensuração da Receita Econômica gerada pela Entidade .....</b>	<b>80</b>
<b>5.7 Demonstração do Resultado Econômico .....</b>	<b>81</b>
<b>5.8 Cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade .....</b>	<b>84</b>
<b>5.8.1 Cálculo do Valor Econômico Agregado de Curto Prazo .....</b>	<b>89</b>
<b>5.8.2 Cálculo do Valor Econômico Agregado para a Sociedade .....</b>	<b>90</b>

<b>5.9 Resultados das Entrevistas com os responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade .....</b>	<b>92</b>
<b>5.9.1 Análise dos dados demográficos e ocupacionais dos sujeitos .....</b>	<b>92</b>
<b>5.9.2 Análise dos Processos de Trabalho .....</b>	<b>94</b>
<b>5.9.3 Análise do Entendimento dos sujeitos em relação à Transparência na Administração Pública .....</b>	<b>97</b>
<b>5.9.4 Análise do Entendimento dos sujeitos em relação às Demonstrações .....</b>	<b>100</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>103</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>108</b>
<b>APÊNDICES</b>	
<b>Apêndice A – Roteiro da Entrevista com os responsáveis da Vigilância Epidemiológica.....</b>	<b>113</b>
<b>Apêndice B – Roteiro da Entrevista com os responsáveis da Vigilância Epidemiológica.....</b>	<b>115</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>117</b>
<b>ANEXO A – Estrutura Organizacional da SMS de Patos de Minas.....</b>	

## 1 INTRODUÇÃO

A crescente participação da sociedade, principalmente a partir da década de 90, nos processos de discussão e de tomada de decisões relacionados com as questões e políticas governamentais no Brasil, incentiva a gestão pública, de acordo com Bonacim *et al.*(2007), a procurar mecanismos para demonstrar eficiência, transparência e eficácia na aplicação de recursos públicos (*Accountability*).

O termo *Accountability*, de origem anglo-saxônica e ainda sem tradução direta em outros idiomas, tem sido comumente tratado na literatura brasileira, de acordo com Amaral e Pinho (2008), Rocha (2008) e Ceneviva (2006), por responsabilização. A ausência de uma única palavra para expressar seu significado dificulta seu entendimento. Na verdade, o que falta, segundo Pinho e Sacramento (2009) e Ceneviva (2006), é a definição do conceito, que ainda necessita de uma delimitação teórica.

Para a realização desta pesquisa, a definição mais adequada para o termo *Accountability* é a de Slomski (2001, p.19): “a esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorreita e prestar contas de desempenhos e resultados dá-se o nome de *Accountability*”.

Para Slomski (2006), é na administração pública onde mais deve estar presente a filosofia de *Accountability*. A sociedade, ao eleger seus representantes, espera que os mesmos ajam de maneira correta e que prestem contas de seus atos. Ainda de acordo com o autor, o Estado existe para prestar serviços e utilidades aos cidadãos, por meio de seus controles internos e externos, justificando, assim, a cobrança dos tributos.

Sendo assim, as organizações necessitam de formação legal para desenvolver suas atividades que, de acordo com Gitman (2004), são três as mais comuns: *firma individual*, na qual a empresa pertence a uma única pessoa que a gere com vistas a seu próprio lucro; *sociedade por cotas*, que envolve dois ou mais proprietários

atuando em conjunto com o objetivo de obter lucro; e a *sociedade por ações*, na qual os acionistas são os proprietários e seu patrimônio é na forma de ações, sendo estas as dominantes em termos de faturamento e lucro líquido. Já as entidades públicas governamentais “são todas as entidades do quadro da administração direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público” (SLOMSKI, 2005, p. 35).

As instituições, analisadas do ponto de vista econômico, devem prestar contas aos quotistas no caso de Empresas Privadas, e, no caso de Entidades Públicas, prestar contas à sociedade das atividades por elas desenvolvidas. Diante disso, Assaf Neto (2009) enfatiza que o principal direcionador de valor de uma empresa é a medida do Valor Econômico Agregado (VEA). Por meio dele, a empresa perceberá se está criando ou destruindo valor em relação ao seu desempenho operacional. Compreende-se, então, que a aplicação dessa medida nas Entidades Públicas revelará sobre a eficiência econômica da Entidade e ampliará o grau de *Accountability* (BONACIM *et al.*, 2007).

Dessa forma, os cidadãos que contribuem com o Estado podem se igualar aos acionistas ou proprietários de instituições privadas. Esses cidadãos, segundo Bonacim *et al.* (2007), podem cobrar do Estado (instituições públicas) eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos, justificando, de certa forma, a cobrança dos tributos, como os acionistas e proprietários exigem das empresas privadas.

Segundo Olivieri (2006), para que as Entidades Públicas demonstrem eficácia e eficiência na gestão, melhoria dos relatórios financeiros e efetividade dos controles internos, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução Nº 1135/08 das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) T (Técnica) 16.8 (BRASIL, 2008), define que o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e

antieconômicas, erros, fraudes, malservação, abusos, desvios e outras inadequações.

Sendo assim, a Administração Pública necessita de mecanismos que demonstrem naquele período, de acordo com Slomski (2001, p.79), “aquilo que fez em benefício da sociedade de forma objetiva, baseado em demonstrativos capazes de mostrar se o representante da administração foi um bom ou um mau gestor do patrimônio”.

## 1.1 Problema

A Lei 4.320/64, no seu artigo 85, estabelece que um dos objetivos da Contabilidade Pública é a análise e a interpretação do resultado econômico:

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.

Entretanto, a regulamentação contida no artigo 85 é apenas parcialmente atendida pelas demonstrações contábeis produzidas pela contabilidade pública brasileira. De acordo com Slomski (2001), essas demonstrações não possibilitam a análise e a interpretação dos resultados econômicos estabelecidos na Lei 4.320/64.

Corroborando essa preocupação, o CFC, através da Resolução Nº 1135/08 NBC T 16.8 (BRASIL, 2008), estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da Entidade do setor público.

É preciso lembrar ainda que a participação ativa da sociedade civil, nos processos de discussão e de tomada de decisões relacionados com as questões e políticas públicas no Brasil, visam contribuir com uma visão mais integrativa da Entidade Pública e de seu relacionamento com o cidadão (BONACIM et al., 2007).

Diante do exposto, pretende-se, então, com este trabalho, responder à seguinte questão orientadora de pesquisa: **É possível demonstrar transparência de Resultado Econômico na Administração Pública por meio da *Accountability* na Secretaria Municipal de Saúde de Patos de Minas?**

## 1.2 Objetivos

### 1.2.1 Objetivo Geral

A realização deste estudo tem como objetivo geral analisar o Valor Econômico Agregado à Sociedade, segundo os preceitos da Gestão Baseada em Valor como instrumento de *Accountability*, na Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Patos de Minas e também analisar o entendimento dos responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade em relação aos resultados Contábeis, Econômicos e o Valor Econômico Agregado. Para tanto, foram delineados os seguintes objetivos específicos.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Aplicar o modelo conceitual de Resultado Econômico proposto por Slomski (1996) na SMS de Patos de Minas;
- b) Aplicar a metodologia de cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade (VEA), de Bonacim *et al.*(2007);
- c) Analisar a percepção dos responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade em relação aos Resultados Contábeis segundo a Lei 4.320/64, ao Resultado Econômico proposto por Slomski (1996) e ao Valor Econômico Agregado de Bonacim *et al.*(2007) e também em relação à transparência na Administração Pública.

- d) Evidenciar a transparência do Resultado Econômico Agregado à Sociedade a partir da Gestão Baseada em Valor na abordagem de Slomski (1996);

### 1.3 Justificativa

É necessário considerar que Entidades Públicas lidam com interesse coletivo, e que este estudo poderá contribuir para ampliar o grau de *Accountability* na Secretaria Municipal de Saúde, demonstrando a importância do tema para os meios político, econômico, atendimento à legislação e acadêmico.

Para Bonacim *et al.*(2007), muitas vezes, por questões políticas, não existe interesse em mostrar o desempenho econômico nas Entidades Públicas, ofuscando a *Accountability*. Cabe, então, à sociedade cobrar do governo melhoria no processo de gestão e de avaliação dos investimentos por meio de ferramentas de avaliação que aproximem a gestão pública da sociedade.

No campo econômico, a possibilidade de análise e interpretação do resultado econômico nas Entidades Públicas por meio de mecanismos mais eficientes e transparentes, de acordo com Slomski (2001), contribuirá para demonstrar à sociedade a melhoria na gestão dos recursos públicos.

Para atendimento ao artigo 85 da Lei 4.320/64, estabelecem-se, como um dos objetivos da Contabilidade Pública, a análise e a interpretação do Resultado Econômico da Entidade Pública, o que não é possível, segundo Slomski (2001), de acordo com as demonstrações existentes e também em atendimento à Resolução CFC 1.135/08 NBC T 16.8 que estabelece normas para o controle interno.

Além disso, o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 trata do Princípio da Eficiência que exige presteza, perfeição e rendimento funcional na execução da função administrativa. Os serviços públicos devem buscar resultados positivos e atendimento satisfatório das necessidades da sociedade. Filho (2009) ainda

complementa ao assegurar que este princípio procura produtividade e economicidade.

Além disso, ressalta-se que, na área acadêmica, a aplicação de um modelo conceitual proposto por Slomski (1996) contribuirá para evidenciar transparência de Resultado Econômico nas Entidades Públicas.

Ainda no campo acadêmico, de acordo com Slomski (2001), são raras as obras científicas que se propõem a estudar o assunto. Considerando-se, então, a escassez de estudos sobre a temática, esta pesquisa contribuirá para ampliação do campo de estudo de Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas.

Tudo isso confirma a necessidade e a importância desta pesquisa, com propósito de contribuir para uma gestão pública mais responsável (*Accountability*), justificando a disponibilidade dos recursos pelos cidadãos e, conseqüentemente, contribuindo para o bem-estar social.

#### **1.4 Estrutura da pesquisa**

Este trabalho está estruturado em seis capítulos, incluindo-se esta introdução, em que se apresentam o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa do tema e a estrutura do trabalho.

No capítulo 2, apresenta-se, na primeira seção, o histórico da Entidade, na segunda, a análise em face do meio ambiente político, econômico e social e, por último, as características da área onde será desenvolvida a pesquisa.

No capítulo 3, desenvolve-se o referencial teórico, com explanação dos seguintes temas: Administração Pública, dividida em duas seções; *Accountability* na Administração Pública; Contabilidade Pública e Gestão Baseada em Valor, dividida em 5 seções.

No capítulo 4, descrevem-se os procedimentos metodológicos, definindo o tipo de pesquisa quanto à abordagem, aos meios e aos fins, unidade de análise e observação, sujeitos da pesquisa e a coleta e tratamento de dados.

Os capítulos 5 e 6 tratam, respectivamente, da apresentação dos resultados e das considerações finais da pesquisa. Por último, são apresentadas as referências da pesquisa.

## **2 CARACTERIZAÇÃO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE PARTICIPANTE DA PESQUISA**

### **2.1 Histórico e Dados Importantes**

Patos de Minas é um município mineiro localizado na região do Alto Paranaíba, com uma população de 138.836 habitantes (IBGE, 2009). A Prefeitura Municipal de Patos de Minas iniciou suas atividades em 1826, com Major Jerônimo assumindo o cargo de Agente Administrativo. Atualmente esse cargo é ocupado pela prefeita Maria Beatriz de Castro Alves Savassi com mandato de 2009 a 2012. A Prefeitura está localizada na rua José Olímpio de Melo, nº 151, bairro Eldorado. Sua atividade é a prestação de serviços para a sociedade e seu quadro de pessoal é composto por 3.108 colaboradores, distribuídos entre servidores públicos e contratados.

A estrutura organizacional da Prefeitura compreende o Poder Executivo, composto por Prefeita, Vice-prefeito e 10 secretarias, e pelo Poder Legislativo, representado pela Câmara Municipal, que é constituída por 11 Vereadores. Assim, são formados os Poderes Executivos e Legislativos, que coordenam as atividades do Município de Patos de Minas.

### **2.2 Análise da organização em face do meio ambiente Político, Econômico e Social**

No ambiente político, a Prefeitura, órgão maior da Administração Municipal, relaciona-se com diversos tipos de instituições, tais como: religiosas, educacionais, industriais, sociais, de prestação de serviços, comerciais, além de sindicatos e os demais poderes públicos nas esferas estaduais e federais. Destaca-se, ainda, o relacionamento dela com os diversos partidos políticos locais e, dentro desse

contexto, ocorre um relacionamento político que visa, principalmente, ao bem-estar da sociedade.

Através do desenvolvimento de atividades, como aquisição de produtos, contratações de serviços e transferências de recursos para diversas atividades sociais, a Prefeitura interage com o ambiente econômico local. A geração de empregos e renda também favorece essa interação e proporciona benefícios para a sociedade.

No ambiente social, a Prefeitura insere-se através de suas Secretarias, que são:

- Secretaria Municipal de Governo;
- Secretaria Municipal de Administração;
- Secretaria Municipal de Finanças e Orçamento;
- Secretaria Municipal de Planejamento e Urbanismo;
- Secretaria Municipal de Infraestrutura;
- Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social;
- Secretaria Municipal de Saúde;
- Secretaria Municipal de Educação;
- Secretaria Municipal de Comunicação Social;
- Secretaria Municipal de Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Além das secretarias, a Prefeitura conta, ainda, com a Controladoria e Advocacia geral do Município, a Fundação Municipal de Promoção da Criança e do Adolescente de Patos de Minas (PROMAM), que apoia os jovens carentes e o Instituto de Previdência Municipal de Patos de Minas (IPREM). Todos esses órgãos auxiliam a Prefeitura na prestação de serviços à sociedade.

### **2.3 Características da área onde será desenvolvida a pesquisa**

A pesquisa em questão será desenvolvida na Secretaria Municipal da Saúde de Patos de Minas que está localizada na rua Doutor Eufrásio Rodrigues, nº 5, bairro

Jardim Centro. Suas unidades de atendimento estão distribuídas estrategicamente pela cidade. A SMS é um órgão de assessoramento ao Prefeito e de planejamento, execução, coordenação, controle e avaliação das atividades do Município relacionadas com a Saúde Pública Municipal.

A Secretaria Municipal de Saúde conta, atualmente, com 1.183 colaboradores, distribuídos nos blocos de Atenção Básica, Média e Alta Complexidade, Vigilância em Saúde, Assistência Farmacêutica, Gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e o Bloco de investimentos (Portaria MS/GM nº 399 de 22/02/2006).

O Bloco da Vigilância em Saúde é dividido em vigilância sanitária, vigilância epidemiológica e ambiental. A vigilância epidemiológica conta com 26 servidores públicos, com funções de: diretor (1), gerente (1), chefe de setor (3), enfermeiro (1), auxiliar de enfermagem (2), agente sanitário (9), auxiliar de serviços sanitário (1), tele-digítador (1), agente de administração (1), auxiliar de serviços (3) e rondante (3). Compete à Vigilância Epidemiológica participar na formulação de políticas, planos e programas de saúde, na organização da prestação de serviços e na definição de padrões de qualidade da assistência e, também, gerenciar as atividades dos serviços a ela subordinados, como desenvolver ações de prevenção de doenças e das situações de agravos à saúde. Dentro da vigilância epidemiológica, tem-se a parte das vacinas e, na ambiental, a parte das zoonoses. Nesta pesquisa, será analisada a vigilância epidemiológica, que conta com 06 funcionários que são responsáveis pelo controle, logística e informação das vacinas no Município.

O organograma da SMS, apresentado no Anexo A, detalha seus níveis hierárquicos, e mostra os respectivos cargos da entidade.

## 3 REFERENCIAL TEÓRICO

### 3.1 Administração Pública

O vocábulo Administração contempla dois aspectos, a atividade superior de planejar, dirigir, comandar e a atividade subordinada de executar. Tanto no direito público como no direito privado, os atos de Administração limitam-se aos de “guarda, conservação e percepção dos frutos dos bens administrados; não incluem os de alienação” (DI PIETRO, 2009, p. 48).

Da mesma forma, Meirelles (2005) e Filho (2009) esclarecem que o termo administração importa sempre a ideia de zelo e conservação de bens e interesses, ou seja, uma ação dinâmica de supervisão. A administração é o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas do Governo. A administração “não pratica atos de governo; pratica tão somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes, são os chamados atos administrativos” (MEIRELLES, 2005, p.65).

Em consonância com essa postura, Di Pietro (2009) explica que cabe aos órgãos governamentais, a responsabilidade de traçar planos de ação, dirigir, comandar e, aos órgãos administrativos, subordinados, a incumbência de executar os planos governamentais. Sendo assim, “A Administração Pública compreende a função política que traça as diretrizes governamentais e a função administrativa, que as executa” (DI PIETRO, 2009, p.49).

Desse modo, a lei confere o exercício de funções administrativas à Administração Direta ou Centralizada, que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo. E fica a cargo das pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, que compõe a Administração Indireta ou Descentralizada, o desempenho das atividades públicas,

que proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos (KOHAMA , 2006).

A opção pelo regime jurídico de direito privado ou o regime jurídico de direito público é feita em regra, na Administração Pública, pela Constituição ou pela Lei. O artigo 175 esclarece que cabe, ao poder público, a incumbência de prestar serviços públicos, podendo fazê-lo diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, deixando, então, a tarefa de fixar o regime das empresas a cargo de Lei ordinária. A Constituição deixou à Lei a opção de adotar um regime ou outro. A Administração Pública não pode escolher, por ato próprio de natureza administrativa, um regime jurídico não autorizado em Lei, isso em observância ao princípio da legalidade.

Para Di Pietro (2009) e Filho (2009), a Administração Pública tem dois sentidos, o sentido objetivo e o subjetivo. No sentido objetivo, a Administração Pública corresponde a função administrativa e está voltada aos indivíduos, com objetivo de proteção, segurança e bem-estar. No sentido subjetivo, Administração Pública pode significar o conjunto de órgãos, agentes e de pessoas jurídicas aos quais a lei confere o exercício da função administrativa do Estado.

Meirelles (2005) usa outras denominações para o sentido na Administração Pública, o sentido formal e o sentido material. O autor explica que, em sentido formal, “Administração Pública é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo” (MEIRELLES, 2005, p.64). Essa conceituação recebe a denominação de sentido subjetivo para Filho (2009) e Di Pietro (2009). Já no sentido material, Administração Pública “é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade” (MEIRELLES, 2005, p.64). Esse sentido é, para Filho (2009) e Di Pietro (2009), o sentido objetivo.

Diante disso, não se constitui tarefa muito fácil apresentar os contornos do que se considera função administrativa. Na prática, a função administrativa tem sido considerada como aquela que não representa a formulação da regra legal. Mais tecnicamente, pode-se dizer que função administrativa “é aquela exercida pelo

Estado ou por seus delegados, subjacentemente à ordem constitucional e legal, sob regime de direito público, com vistas a alcançar os fins colimados pela ordem jurídica” (FILHO, 2009, p.4).

O Estado sendo então, uma pessoa jurídica, demonstra sua vontade de acordo com Filho (2009), por meio de seus agentes, ou seja, as pessoas físicas que pertencem a seus quadros e compõem as repartições internas. Para o autor, Órgão Público pode ser conceituado como “o compartimento na estrutura estatal a que são cometidas funções determinadas, sendo integrado por agentes que, quando as executam, manifestam a própria vontade do Estado (FILHO, 2009, p.15).

De acordo com Filho (2009, p.17), agentes públicos “são todos aqueles que, a qualquer título, executam uma função pública como prepostos do Estado”. Os agentes são integrantes dos órgãos públicos, cuja vontade é atribuída à pessoa jurídica. Sendo assim, a trilogia fundamental, de acordo com Filho (2009), que dá o perfil da Administração são os órgãos, os agentes e as funções. Essa trilogia deve obedecer aos princípios da Administração Pública que serão descritos na próxima seção.

### **3.1.1 Princípios da Administração Pública**

Meirelles (2005) explica que todos os atos e atividades administrativas de todo aquele que exerce o poder público devem ser pautados pelos princípios básicos da Administração Pública. Ignorá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e esquecer o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais.

A administração Pública obedecerá, de acordo com a Constituição Federal de 1988 no seu artigo 37, aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e eficiência. A Constituição Estadual acrescentou os princípios da razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público.

Para Meirelles (2005), os princípios básicos da Administração Pública estão contemplados em doze regras de observância. Além dos cinco artigos da Constituição de 1988, o autor faz referência aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público.

Di Pietro (2009) descreve os princípios relacionados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 e concorda com Meirelles (2005) quanto aos princípios da supremacia do interesse Público, razoabilidade e proporcionalidade, motivação e segurança jurídica. A autora faz referência também aos princípios da presunção de legitimidade ou de veracidade, especialidade, controle ou tutela, autotutela, hierarquia e continuidade do serviço público.

Filho (2009) faz a divisão entre princípios expressos e reconhecidos. Para o autor, os princípios expressos são os princípios descritos no artigo 37 da Constituição de 1988. Os princípios reconhecidos são diretrizes que se incluem na principiologia da Administração Pública e, por isso, são tão relevantes quanto os princípios reconhecidos, são eles os da supremacia do interesse público, da autotutela, da indisponibilidade, da continuidade dos serviços públicos, da segurança Jurídica e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Para esta pesquisa, embora todos os princípios sejam relevantes, serão comentados apenas aqueles que afetam diretamente a gestão na Administração Pública, ou seja, os princípios constantes da Constituição e os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, motivação, supremacia do interesse público e continuidade do serviço Público.

Sendo assim, o primeiro princípio a ser comentado será o da Legalidade. Para Meirelles (2005), o princípio da legalidade expressa que o administrador público está sujeito em suas atividades aos mandamentos da Lei e às exigências do bem comum e explica ainda que, se deles se desviar, será exposto à responsabilidade disciplinar, civil e criminal. Filho (2009) acrescenta, também, que o princípio da legalidade é seguramente a diretriz básica da conduta dos agentes da Administração. Meirelles (2005), Di Pietro (2009) e Filho (2009) asseguram que, segundo o princípio da

legalidade, na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal, só se pode fazer o que a Lei autoriza e implica, ainda, subordinação completa do administrador à Lei.

O princípio da impessoalidade, de acordo com Filho (2009, p.19), objetiva a “igualdade de tratamento que a Administração deve dispensar aos administrados que se encontrem em idêntica situação Jurídica”. Meirelles (2005), Di Pietro (2009) e Filho (2009) tratam o princípio da impessoalidade como o clássico princípio da finalidade. Esse princípio impõe ao administrador público a prática do ato para o seu fim legal, ou seja, com a finalidade pública, sendo “que o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros” (MEIRELLES, 2008, p. 92).

Meirelles (2005) e Filho (2009) esclarecem que, no princípio da moralidade administrativa, o servidor público jamais poderá dispensar os preceitos éticos de sua conduta. Precisa “não só averiguar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça em suas ações, mas também distinguir o que é honesto do que é desonesto” (FILHO, 2009, p.20). Filho (2009) acrescenta que essa forma de conduta deve existir nas relações entre a Administração e os administrados, e também na relação entre a Administração e os agentes públicos que a integram. O autor esclarece ainda que, quando houver ofensa ao princípio da moralidade, caberá, aos órgãos competentes e à sociedade, invalidar esses atos e aplicar aos responsáveis severas punições, para que, no futuro, os administradores públicos e as pessoas estejam verdadeiramente mais apegados aos valores morais, buscando uma sociedade justa e equânime. Enfim, o princípio da moralidade administrativa está intimamente ligado à noção do bom administrador.

O cerne da razoabilidade é a observância do critério de adequação entre os meios e os fins. O núcleo da proporcionalidade é a “imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público” (MEIRELLES, 2005, p.94). Para Filho (2009), os dois princípios constituem instrumentos de controle dos atos estatais, sendo que não existe violação ao princípio quando a conduta administrativa é revestida de licitude. O autor esclarece, ainda, que o fundamento do princípio da proporcionalidade é “o excesso

de poder, e o fim a que se destina é exatamente o de conter atos, decisões e condutas de agentes públicos que ultrapassem os limites adequados” (FILHO, 2009, p.38).

Segundo Meirelles (2005, p.101), através do princípio da motivação, o administrador público “justifica sua ação administrativa, indicando os fatos que ensejam o ato e os preceitos jurídicos que autorizam sua prática”. A obrigatoriedade desse princípio se justifica “em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos” (DI PIETRO, 2009, p, 81).

O princípio da supremacia do interesse público, para Meirelles (2005, p.103), significa “A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral”. Di Pietro (2009) acrescenta que houve uma ampliação das atividades do Estado e do conceito do serviço público com objetivo de atender às necessidades coletivas. Filho (2009, p.30) esclarece ainda, que “saindo da era do individualismo exacerbado, o Estado passou a caracterizar-se como o *Welfare State* (Estado/ bem-estar), dedicado a atender ao interesse público”.

De acordo com Di Pietro (2009) e Filho (2009), o princípio da continuidade do serviço público significa que os serviços prestados à sociedade não podem parar. Esse princípio está ligado aos princípios da eficiência e supremacia do interesse público, pois um dos aspectos de qualidade dos serviços é que eles não sofram interrupções, prejudicando os usuários, e que o interesse da coletividade não sofra prejuízos em relação aos interesses particulares.

Para realização desta pesquisa, os princípios mais relevantes são os da publicidade e da eficiência, ambos contemplados na Constituição Federal. O Princípio da publicidade é “a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos” (MEIRELLES, 2005, p.94). Segundo o autor, a publicidade dos atos e contratos administrativos, além de garantir seus efeitos externos, tende, por meios constitucionais, a propiciar seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo. Esse princípio, de acordo com Filho (2009), possibilita o controle e a legitimidade da conduta dos agentes administrativos e o autor assegura ainda

que só com a “transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem” (FILHO, 2009, p. 254). O autor esclarece, também, que só em raríssimas hipóteses se admite o sigilo na Administração. A LRF, no artigo 48, descreve ainda que os instrumentos de transparência da gestão fiscal terão ampla divulgação nos meios eletrônicos de acesso público.

Meirelles (2005) esclarece que o mais moderno princípio da função administrativa é o princípio da eficiência. Esse princípio exige presteza, perfeição e rendimento funcional na execução da função administrativa. Os serviços públicos devem buscar resultados positivos e atendimento satisfatório das necessidades da sociedade. Para Di Pietro (2009), o princípio da eficiência tem dois aspectos, um voltado ao modo de atuação do agente público, que deve ser realizado visando melhores resultados e o outro aspecto, também com foco em melhores resultados na prestação do serviço público, é a organização, estruturação e disciplina da Administração Pública.

O núcleo do princípio da eficiência é “a procura de produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público, o que impõe a execução dos serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional” (FILHO, 2009, p.28). O autor esclarece que, para alcançar qualidade na execução das atividades, a Administração deve fazer uso de moderna tecnologia e métodos, criando, até mesmo, novo organograma em que se evidenciem as funções gerenciais e a competência dos agentes que devem exercê-las. Filho (2009) deixa claro, também, que a eficiência não se confunde com a eficácia e nem com a efetividade. Enfim, a eficiência “transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes” (FILHO, 2009, p. 30).

Para Kohama (2006), existe uma sintonia íntima entre a Administração Pública e os serviços públicos, sendo a execução destes realizada privativamente pela Administração quer diretamente ou por delegação. Diante disso, a Administração pública, representada pelos órgãos, os agentes e as funções, deve observar todos os princípios descritos, principalmente na execução dos serviços públicos que serão comentados a seguir.

### 3.1.2 Serviços Públicos

Meirelles (2005, p. 64) esclarece que a administração pública “é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Logo, compete a tal administração solidificar o emprego de todos os serviços disponíveis para a sociedade.

Para Slomski (2001), não se justifica a existência do Estado senão como entidade prestadora de serviços e utilidades aos cidadãos, por isso, cabe ao Estado, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público como forma de justificar a cobrança de tributos.

O conceito de serviços públicos sofreu mutações no decorrer do tempo, porém serviço público é conceituado como “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público” (DI PIETRO, 2009, p.102). A autora descreve que as primeiras noções sobre serviço público surgiram na Escola de Serviço Público na França. Meirelles (2005, p.324) acrescenta ainda que os serviços públicos “são os que a Administração presta diretamente à comunidade, por reconhecer sua essencialidade e necessidade para a sobrevivência do grupo social e do próprio Estado”.

Para Filho (2009), serviço público é entendido como “toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”. (FILHO, 2009, p.309).

Sendo assim, para alcançar a plena satisfação das necessidades da população, Silva (2004, p.24) esclarece que:

A administração pública é dividida em atividades-meio e atividades-fim. As atividades-meio que envolvem o próprio papel do Estado e sua estrutura para atender às necessidades da população; atividades-fim, que estão voltadas para o efetivo atendimento das demandas da população.

Sendo, então, o serviço público o conjunto das atividades-meio e atividades-fim prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, que visam proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade, é sensato, de acordo com Slomski (2001), que os cidadãos que compõem a sociedade criem uma empresa para a satisfação de necessidades que poderiam ser atendidas por uma empresa com fins lucrativos. Entretanto, Slomski (2001) esclarece que não se cria uma empresa, mas sim uma entidade pública, para que o lucro aferido por meio dos serviços prestados pelos servidores seja refletido em pagamento de tributos cada vez menores.

Compreende-se, então, que a responsabilidade das entidades públicas consiste em satisfazer as necessidades da comunidade e prestar contas da aplicação dos recursos públicos, como fazem as empresas privadas aos seus acionistas, por meio de ferramentas que demonstrem eficiência, transparência e eficácia à sociedade (BONACIM *et al.*, 2007).

### **3.2 *Accountability* na Administração Pública**

O termo *Accountability* de origem anglo-saxônica e ainda sem tradução direta em outros idiomas tem sido frequentemente aceito na literatura brasileira por responsabilização (AMARAL e PINHO, 2008; ROCHA, 2008; CENEVIVA, 2006). A ausência de um significado dificulta seu entendimento. Na verdade, o que falta é a definição do conceito, que ainda carece de uma delimitação teórica (PINHO e SACRAMENTO, 2009; CENEVIVA, 2006).

Pinho e Sacramento (2009) esclarecem que o termo *Accountability* é antigo na língua estrangeira, pois, desde 1794, já tem sua definição no dicionário universitário *Merriam Webster's Collegiate Dictionary*, trazendo implicitamente a ideia de responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público, seja no âmbito

privado. Para os autores, se na realidade brasileira esse termo não tem existência no final do século XX, ele já aparece na realidade inglesa do final do século XVIII.

Ainda de acordo com Pinho e Sacramento (2009), a pesquisadora Campos, quando cursava o mestrado em Administração Pública - *master of public administration* - em 1975 nos Estados Unidos, ouviu pela primeira vez a palavra *Accountability* e expôs sua angústia sobre a ausência do conceito do termo na língua portuguesa. Mas, através da obra de Frederich Mosher (*Democracy and the public service*), Campos extraiu elementos para afirmar que “a *Accountability* é sinônimo de responsabilidade objetiva, isto é, trata-se da responsabilidade de uma pessoa ou organização perante outra, fora de si mesma”.

Para Abrucio e Loureiro (2003), os trabalhos produzidos sobre *Accountability* têm se ocupado, tradicionalmente, da matéria da perspectiva do controle: o controle das ações dos governantes em relação ao programa de governo, ou em relação à corrupção, ou ainda em relação à preservação dos direitos dos cidadãos. Mais recentemente, porém, têm vicejado estudos que enfocam a questão da responsabilização dos agentes públicos a partir de suas intersecções com a reforma do Estado.

Entretanto, para alguns pesquisadores, como Amaral e Pinho (2008), Rocha (2008) e Ceneviva (2006), já é frequentemente aceito a ideia de que o termo *Accountability* está relacionado à responsabilização. Assim, compreende a responsabilização individual pelos atos cometidos e explicitamente a indiscutível prontidão para a prestação de contas, seja na esfera pública, seja na esfera privada.

Mediante os fatos expostos, no Brasil, os mecanismos de *Accountability* ainda são considerados deficientes para alguns estudiosos. Contudo, para Sacramento (2004), a correta aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, apoiada nos eixos de planejamento, transparência, controle e fiscalização, é considerada um avanço para a redução da deficiência dos mecanismos de *Accountability* no Brasil. Enfim, os conceitos como *Accountability* estão em constante construção e evolução, pois, à medida que o cenário da realidade social sofre mutações, eles igualmente devem se ajustar.

Para Slomski (2006, p.367), onde mais deve estar presente a *Accountability* (dever de prestar contas) é na Administração Pública, “pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

De acordo com Benh (1998, p.17) o significado prático de *Accountability* é:

*Accountability* perante quem? Para quê? De que forma? Como exatamente podemos exigir *accountability* do governo? De fato, empregamos a frase “cobrar *accountability* do governo” como se seu significado fosse óbvio. Porém, como iremos cobrar *accountability* de quem e por quê?

Diante disso, para a teoria dos contratos, sempre que uma pessoa (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, atuar de maneira escorreita com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, prestar contas de seus desempenhos e resultados. “A esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorreita e prestar contas de desempenhos e resultados dá-se o nome de *Accountability*” (SLOMSKI, 2001, p.19).

De acordo com os pesquisadores Pinho e Sacramento (2009), muitas alterações foram processadas nos últimos vinte anos:

Se, por um lado, ainda não se pode afirmar que o véu da administração pública brasileira tenha sido retirado por completo, por outro, se deve reconhecer que o cenário do momento presente é completamente distinto do vivenciado por Campos (1975-1988) ensejando um aumento de *accountability* ou pelo menos criando algumas condições para isso.

Para melhor compreender Pinho e Sacramento (2009), é imperioso lembrar que a Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF - consiste no principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil. A LRF impôs limites e condições para a gestão das receitas e despesas, bem como para a transparência das contas públicas, promovendo uma mudança institucional no emprego do dinheiro público. Espera-se, segundo Sacramento (2004), que sua correta aplicação contribua para o avanço da *Accountability* no Brasil.

Além disso, de acordo com Pinho e Sacramento (2009), a criação, em 2001, da Controladoria Geral da União (CGU), com funções administrativas de controle, correção, prevenção e ouvidoria, possibilita ao cidadão, através das informações disponíveis, uma visão mais transparente dos repasses de recursos federais. Compreende-se, então, que a responsabilidade das entidades públicas consiste em prestar contas à sociedade da aplicação dos recursos públicos, por meio de ferramentas que demonstrem eficiência, transparência e eficácia (BONACIM, *et al.*, 2007).

Nesse contexto complexo e abrangente, é imprescindível considerar, segundo Bonacim *et al.* (2007), que a ampliação da *Accountability* na Administração Pública contribuirá para uma melhor eficiência e transparência e possibilitará um acompanhamento mais eficaz pelos cidadãos. Para contribuir com a eficiência do setor público, a Lei 4.320/64, no seu artigo 85, estabelece, entre outros, um dos objetivos da Contabilidade Pública, que é a análise e interpretação do resultado econômico e a NBC T 16.8 estabelece referenciais para o controle interno no setor público. Ressalta-se, também que a eficiência e a publicidade são princípios na Administração Pública.

### **3.3 Contabilidade Pública**

Segundo Andrade (2002, p.29), a contabilidade pública é “uma especialização da Ciência Contábil que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública”. Ainda, segundo o autor, a contabilidade possibilita a geração de informações, variações e resultados sobre a composição do patrimônio.

De acordo com Kohama (2006), a Contabilidade Pública é um dos ramos da ciência contábil mais complexos e 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” (KOHAMA, 2006 p.25).

Sendo assim, Kohama (2006) esclarece que, para atender à legislação e à contabilidade pública em relação à estruturação das contas, são usados os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e o sistema de compensação, conforme o artigo 85 da Lei 4.320/64:

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.

O artigo 101 da Lei 4.320/64 complementa, ao descrever que os resultados gerais do exercício serão evidenciados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, de acordo com os Anexos números 12, 13, 14 e 15. Exceção feita somente às Contas de Compensação, por não se oferecer resultado, e por isso mesmo não se sujeitar à feitura de balanços, mas de balancetes mensais (Lei 4.320/64 art.101).

Para atendimento do artigo 85, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC -, por meio da Resolução 1.133/08, traz a demonstração do Resultado Econômico, com o objetivo de evidenciar eficiência na gestão dos recursos no serviço público. Diante disso, a portaria nº 665, de 30 de Novembro de 2010, faz uma atualização nos anexos 12, 13, 14, e 15 constantes na Lei 4.320/64 e insere o anexo 20 (Demonstração do Resultado Econômico), considerando as transformações ocorridas no cenário econômico mundial e a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade.

A Demonstração de Resultado Econômico, de acordo com o art. 5º, anexo 20 da portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010, será de elaboração facultativa pelos entes da Federação. Essa demonstração não constava da Lei 4.320/64, sendo considerada, assim, uma evolução para a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros no setor público. Esses novos modelos de demonstrações serão exigidos para os Municípios, de acordo com a portaria a partir de 2013.

O Sistema Orçamentário, segundo Kohama (2006, p.26), “evidencia o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes da

Lei de Orçamento e dos Créditos Adicionais”. Ainda segundo o autor, no final do exercício, o sistema apresenta os registros dos resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária. Sendo assim, o artigo 102 da Lei 4.320/64 descreve que o balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Por isso, Andrade (2006, p. 273) explica que o balanço orçamentário funciona como um instrumento que auxilia a administração em relação ao controle da legalidade e eficiência das operações e também fornece aos órgãos fiscalizadores condições para verificar a aplicação dos recursos públicos e o desempenho da administração.

Andrade (2002, p. 274) esclarece ainda que o balanço orçamentário objetiva basicamente:

- Registrar os elementos do orçamento público, nos termos em que o mesmo foi aprovado pelo Poder Legislativo;
- Registrar a execução do orçamento e as alterações orçamentárias ocorridas no exercício;
- Registrar a posição final dos valores executados quando do encerramento do exercício, comparando com as previsões iniciais do orçamento.

Observa-se, de acordo com Kohama (2006), que o Balanço Orçamentário é um quadro com duas seções, receitas e despesas. Cada uma das seções apresenta três colunas. Na primeira coluna da receita, estão demonstradas as receitas previstas e, na primeira coluna das despesas, evidenciam-se as despesas fixadas. Na segunda coluna, está demonstrada a execução das receitas e das despesas. E, por último, a terceira coluna representa as diferenças na seção das receitas entre as receitas previstas e as executadas e, na coluna das despesas, a diferença entre as despesas fixadas e as executadas, conforme o quadro a seguir.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							Anexo nº 12
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	Previsão	Execução	Diferenças	TÍTULOS	Fixação	Execução	Diferenças
Receitas Correntes				Créditos Orçam. e Suplementares			
Receita Tributária							
Receita Patrimonial				Créditos Extraord.			
Receita Industrial							
Transf. Correntes							
Receitas Diversas							
Receitas de Capital							
Soma				Soma			
Déficits				Superávits			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 1 - Balanço Orçamentário

Fonte: Lei 4.320/64 Anexo 12

O sistema Financeiro composto pelas contas do ativo e do passivo, de acordo com Slomski (2001), demonstra que o primeiro trata da arrecadação das receitas orçamentárias e das receitas extra-orçamentárias, e o segundo, da realização das despesas orçamentárias e das despesas extra-orçamentárias. Portanto, o sistema Financeiro tem por objetivo o controle dessas operações. Para Kohama (2006), o sistema apresenta, no final do exercício, o resultado financeiro apurado nas operações de débitos e créditos de natureza financeira.

O Balanço Financeiro demonstra, segundo o art. 103 da Lei 4.320/64, “a receita e a 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”. O artigo traz também, no parágrafo único, que serão computados, na receita extra-orçamentária, os restos a pagar do exercício, para compensar sua inserção na despesa orçamentária.

Observa-se que o Balanço Financeiro, para Kohama (2006, p.263), “é um quadro com duas seções, receitas e despesas, onde se distribuem as entradas e as saídas de numerários”. Slomski (2001) explica ainda que o Balanço Financeiro demonstra as entradas e as saídas financeiras ocorridas no exercício e evidencia os recursos

existentes e os recebidos, além da maneira como foram consumidos e o que ainda resta para o exercício seguinte.

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>				<b>Anexo nº 13</b>			
<b>RECEITA</b>				<b>DESPESA</b>			
<b>TÍTULOS</b>				<b>TÍTULOS</b>			
<b>ORÇAMENTÁRIA</b>				<b>ORÇAMENTÁRIA</b>			
Receitas Correntes				Governo e Administração-Geral			
Receita Tributária				Encargos Gerais			
Receita Patrimonial				Recursos Naturais e Agropecuária			
Receita Industrial				Energia			
Transferências Correntes				Transportes e Comunicações			
Receitas Diversas				Educação e Cultura			
Receitas de Capital				Saúde			
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>				Trabalho Previd. e Assist.Social			
Restos a Pagar(Contrapartida				Habitação e Serviços Urbanos			
de despesas a pagar)				<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>			
Serviço da Dívida a Pagar				Restos a Pagar (Pagam. no exerc.)			
(Contrapartida Depósitos)				Serviço da Dívida a Pagar (pagam.)			
Outras Operações				Outras Operações			
<b>SALDOS DO EXECÍCIO</b>				<b>SALDOS PARA O EXERCÍCIO</b>			
<b>ANTERIOR</b>				<b>SEGUINTE</b>			
Disponível:				Disponível:			
Caixa				Caixa			
Bancos e Correspondentes				Bancos e Correspondentes			
Exatores				Exatores			
Vinculado em C/C Bancárias				Vinculado em C/C Bancárias			
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

Quadro 2 - Balanço Financeiro  
Fonte: Lei 4.320/64 Anexo 13

O sistema Patrimonial, para Slomski (2001, p.30), “é formado por contas que registram e demonstram a movimentação e a posição dos componentes patrimoniais”. A Lei 4.320/64, no art.105, descreve que o Balanço Patrimonial demonstrará: o Ativo Financeiro e Permanente, o Passivo e o Passivo Permanente, bem como o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação.

O Ativo financeiro compreenderá, de acordo com a Lei 4.320/64, os créditos e valores realizáveis independentemente da autorização orçamentária e dos valores numerários. Para Slomski (2001), o ativo financeiro demonstra a parte positiva, representada pelos bens e direitos, ou seja, as contas representativas do disponível e do Realizável, formado pelos créditos em curto prazo da Fazenda Pública. O passivo financeiro evidencia, segundo o autor, os compromissos perante terceiros,

compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

O Ativo Permanente, segundo a Lei 4.320/64, compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. Para Slomski (2001), o ativo permanente compreende os Bens Móveis, Bens Imóveis, Bens de Natureza Industrial e Créditos em longo prazo. Já o passivo permanente é formado pelas dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

O equilíbrio numérico do balanço é estabelecido pelo Saldo Patrimonial que é o confronto entre o Ativo Real e o Passivo Real. Tem-se o saldo patrimonial, quando positivo, e Passivo Real a Descoberto, quando negativo. Nas contas de compensação, serão registrados os bens e valores, obrigações e situações não demonstradas nos grupos, mas que possam vir a afetar o patrimônio (SLOMSKI, 2001).

Observa-se, também, que o Balanço Patrimonial, para Kohama (2006), é um quadro com duas seções, ativo e passivo. O ativo é representado pelos bens e direitos e o passivo, pelas obrigações. Essa peça é a mais conhecida pela sociedade.

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>				<b>Anexo nº 14</b>							
<b>ATIVO</b>				<b>PASSIVO</b>							
<b>TÍTULOS</b>				<b>TÍTULOS</b>							
<b>ATIVO FINANCEIRO</b> Disponíveis Caixa Bancos e Correspondentes Exatores Vinculado em C/C Bancárias Realizável <b>ATIVO PERMANENTE</b> Bens Móveis Bens Imóveis Bens de Natureza Indústria Créditos Valores Diversos: Soma do Ativo Real <b>SALDO PATRIMONIAL</b> Passivo Real Descoberto Soma <b>ATIVO COMPENSADO</b> Valores em Poder de Terceiros Valores de Terceiros Valores Nominiais Emitidos Diversos <b>TOTAL-GERAL</b>								<b>PASSIVO FINANCEIRO</b> Restos a Pagar: Serviços da Dívida a Pagar Depósitos Débitos de Tesouraria  <b>PASSIVO PERMANENTE</b> Dívida Fundada Interna: Em Títulos Por Contratos Dívida Fundada Externa: Em Títulos Por Contratos Diversos: Soma do Passivo Real <b>SALDO PATRIMONIAL</b> Ativo Real Líquido Soma <b>PASSIVO COMPENSADO</b> Contrapartida de Valores de Terceiros  Contrapartida Valores Nomi. Emitidos Diversos <b>TOTAL-GERAL</b>			

Quadro 3 - Balanço Patrimonial  
Fonte: Lei 4.320/64 Anexo 14

De acordo com a Lei 4.320/64, a entidade pública fará também a elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais. Essa demonstração evidencia as alterações verificadas no Patrimônio e também demonstrará o resultado patrimonial do exercício (SLOMSKI, 2001).

Observa-se, também, que essa demonstração se apresenta como um quadro com duas seções, variações ativas e variações passivas. As variações ativas demonstram as variações resultantes da execução orçamentária e também as independentes de execução orçamentária e compreendem as receitas e as mutações patrimoniais. As variações passivas compreendem as variações resultantes da execução orçamentária e também as independentes de execução orçamentária e compreendem as despesas e as mutações patrimoniais. O resultado patrimonial apurado poderá ser, quando positivo, um superávit e, quando negativo, um déficit.

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>						<b>Anexo nº 15</b>
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>			<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>			
<b>TÍTULOS</b>			<b>TÍTULOS</b>			
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
RECEITA ORÇAMENTÁRIA			DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes			Despesas Correntes			
Receita Tributária			Despesas de Custeio			
Receita Patrimonial			Transferências Correntes			
Receita Industrial			Despesas de Capital			
Transferências Correntes			Investimentos			
Receitas Diversas			Inversões Financeiras			
Receitas de Capital			Transferências de Capital			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			
Aquisição de Bens Móveis			Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis			Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial			Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores			Alienação de Bens de Nat.Industrial			
Empréstimos Concedidos			Alienação de Títulos e Valores			
Diversas			Empréstimos Tomados			
Total			Recebimento de Créditos			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			Diversas			
Inscrição da Dívida Ativa			Total			
Inscrição de Outros Créditos			INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
Incorp. de Bens (doações,legados etc.)			Cancelamento da Dívida Ativa			
Cancelamento de Dívidas Passivas			Encampação de Dívida Passiva			
Diversas			Diversas			
Total das Variações Ativas			Total das Variações Passivas			
RESULTADO PATRIMONIAL			RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit Verificador (se for o caso)			Superávit verificado (se for o caso)			
TOTAL GERAL			TOTAL GERAL			

Quadro 4 – Demonstração das Variações Patrimoniais  
Fonte: Lei 4.320/64 Anexo 15

Ressalta-se que a Demonstração de Resultado Econômico consta na Resolução CFC 1.133/08, NBCT 16.6 e na portaria nº 665 de 30 de Novembro de 2010, que atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais) da Lei 4.320/64 e insere o Anexo de nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico). O Artigo 5º da portaria que trata do anexo nº 20 - Demonstração do Resultado Econômico - descreve que a demonstração será de elaboração facultativa pelos entes da Federação.

ENTE DA FEDERAÇÃO

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serv.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>		

Quadro 5- Demonstração do Resultado Econômico

Fonte: Anexo 20 da portaria do Ministério da Fazenda nº 665 de 30 de Novembro de 2010.

Ressalta-se que essa demonstração não fazia parte dos anexos da Lei 4.320/64, sendo considerada, portanto, um avanço para a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros no setor público. Esses novos modelos de demonstrações serão exigidos, para os Municípios, de acordo com a portaria do Ministério da Fazenda nº 665 de 30 de novembro de 2010 a partir de 2013. Para realização desta pesquisa, serão usados os Balanços de acordo com a Lei 4.320/64, modelos que estão em vigor e que são os balanços elaborados na SMS. Mas, também, será usada a Demonstração de Resultado Econômico. Ressalta-se que o modelo constante na portaria não traz em separado a depreciação dos equipamentos da Entidade como acontece no modelo proposto por Slomski (1996).

### 3.3.1 Contabilidade Pública como instrumento de *Accountability*

De acordo com Ludícibus (1994), “o objetivo principal da Contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

Para Slomski (2006), no Brasil, as Entidades Públicas produziram um sistema de contabilidade altamente sofisticado, definindo nitidamente em sua composição o sistema orçamentário, que demonstra as origens de recursos e suas aplicações, o sistema financeiro, que evidencia o fluxo de caixa da entidade, o sistema patrimonial,

que apresenta a composição patrimonial da entidade e o sistema de compensação, que evidencia presunções de direitos e obrigações da Entidade Pública.

Segundo Piscitelli (2009), a aplicação dos recursos públicos está sujeita a controles formais, dentro dos sistemas de controle interno e externo, sua contabilização deve seguir uma padronização adequada. Portanto, a contabilidade evidenciará, segundo a Lei 4.320/64, a situação de todos quantos, arrecadem receitas, efetuem despesas e administrem ou guardem bens a ela confiados ou pertencentes.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 descreve que toda pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos tem o dever de prestar contas. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, fica subentendida a responsabilidade da contabilidade para a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos (PISCITELLI, 2009).

Sendo assim, as entidades públicas têm duplo controle: o controle interno, que é realizado pelos serviços de contabilidade, ressalvadas as competências do Tribunal de Contas, e o controle externo, que é exercido diretamente pela sociedade, por meio do acompanhamento de obras e serviços, ou indiretamente pela promotoria pública ou pelo Poder Legislativo (SLOMSKI, 2006 p. 30).

Segundo Olivieri (2006), o conceito de controle interno surgiu pela primeira vez em 1964, na lei que reorganizou as normas de direito financeiro e de contabilidade pública (Lei 4.320, de 17/03/64) e foi incorporado posteriormente à Constituição de 1988. A Lei 4.320/64, que ainda está em vigor, define a necessidade de acompanhamento da gestão pública não apenas de forma subsequente, mas prévia e concomitante, evidenciando a preocupação de que os erros e falhas dos gestores devem ser apontados e corrigidos em tempo oportuno, de modo a evitar dispêndios desnecessários (OLIVIERI, 2006).

Nas instituições públicas, o controle interno é regulamentado pela Lei 4.320/64 e pela Resolução CFC Nº 1135/08, NBC T 16.8 que estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de

minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público. Na Resolução CFC Nº 1135/08, NBCT 16.8, sob o enfoque contábil, controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público.

Visando contribuir para o alcance dos objetivos das entidades do setor público, o controle interno deve observar entre outros as despesas e custos operacionais da entidade. Uma forma eficiente de se fazer isso diz respeito ao consumo ótimo de recursos, dados os volumes de produção e serviços demandados “pelo mercado” (SLOMSKI, 2001). Por isso, é imperioso considerar o controle das despesas e dos custos incorridos na Entidade Pública, propiciando, assim, um resultado econômico mais favorável.

Diante disso, para Slomski (2001,p.24 ), o conceito de despesas públicas são aquelas que a “Constituição Federal, as leis ordinárias e os decretos do Poder Executivo, bem como as decorrentes de contratos, preveem para saldar os compromissos da dívida pública consolidada ou flutuante”. Enfim, as despesas públicas são usadas para atender às necessidades dos serviços públicos criados para garantir o bem-estar da sociedade.

Segundo Slomski (2001, p, 21), receita pública é “todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos em virtudes de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos em favor da entidade pública”. Essas receitas são classificadas como orçamentárias e serão classificadas como extra-orçamentárias quando figurarem como depositárias de valores que não lhes pertençam.

Para demonstrar o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade, além de definir receitas e despesas, é necessário conceituar também a “receita econômica”, que, para Slomski (2001, p.53), “é o produto da multiplicação do custo de oportunidade que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ele tenha efetivamente executado”. Slomski (2001) explica ainda que o custo de oportunidade é 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.

Ainda de acordo com Slomski (2001), para que as Entidades Públicas venham a desenvolver a mensuração da receita econômica, muito esforço deverá ser empenhado pela sociedade, para que, no final do mandato, os gestores possam prestar contas (*Accountability*) de sua gestão e que possam demonstrar, de forma objetiva e transparente, a aplicação dos recursos financeiros despendidos pela sociedade.

### **3.4 Gestão Baseada em Valor (GBV)**

De acordo com Young e O'Byrne (2003, p.30), a Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value-based management*) “cria uma atmosfera mental na organização na qual todos aprendem a priorizar as decisões de acordo com a repercussão destas no valor da corporação”. Por isso, todos os processos e sistemas relevantes da empresa devem enveredar para a criação de valor. Como exemplo, para o acionista, o objetivo principal na gestão da cadeia de suprimentos é a criação de valor. Ainda de acordo com os autores, um programa amplo de VBM deve considerar alguns elementos como, por exemplo, a mensuração do desempenho.

Segundo Schumpeter (1909), não se pode ignorar também o conceito de valor social, pois influencia diretamente o valor econômico. Esse conceito foi introduzido por alguns líderes do pensamento econômico e rapidamente obteve aprovação geral. Apesar do conceito não ter uma aceitação totalmente satisfatória e mesmo que seja dita qualquer coisa contra ele, parece, ainda, haver muito mais a seu favor.

A Gestão, para Slomski (2001), tem como premissa básica a missão, as crenças e os valores dos gestores e ou proprietários, os quais contribuem com suas

orientações e impactam as instituições, de modo peculiar por meio do processo de tomada de decisão.

Sendo assim, para que os gestores possam realizar o que foi preconizado no modelo de gestão, é imperioso que a entidade desenvolva um sistema de informações gerenciais que contenham três quesitos fundamentais: modelo de decisão, modelo de informação e modelo de mensuração, capazes de aferir os resultados obtidos em cada transação (SLOMSKI, 2001).

Assaf Neto (2009) acrescenta ainda que o modelo empresarial de gestão baseada em valor tem como premissa a maximização da riqueza dos proprietários de capital, promulgada no preço de mercado das ações. A criação do valor econômico é o principal indicador de agregação de riqueza que se alcança mediante a adoção eficiente de estratégias financeiras e competência diferenciadora. Segundo o autor, a administração seleciona as estratégias para avaliar a capacidade de agregação de valor de uma empresa através de diversas variáveis direcionando o valor dos negócios.

Ainda de acordo com Assaf Neto (2009), o indicador do Valor Econômico Agregado (VEA), por considerar a remuneração exigida pelos proprietários de capital, constitui-se na melhor medida de avaliação, preocupando-se com o sucesso e a continuidade da empresa. Por isso a necessidade de aplicar essa medida de valor também nas Entidades Públicas.

### **3.4.1 Criação de Valor**

Segundo Young e O'Byrne (2003), quando os administradores não são os donos das empresas que administram, não é espantoso que a criação de valor não seja para eles a principal prioridade, pois o valor que eles geram pertence a outras pessoas. A consequência disso é a destruição de valor, que ocorre de forma involuntária. Os administradores buscam outros objetivos, que, às vezes, diferem da criação de valor (YOUNG e O'BYRNE, 2003).

Para Carlsson (2001), o processo de criação de valor está diretamente ligado à posse, à propriedade. Para o autor, a criação de valor consiste de três pressupostos básicos, o primeiro engloba a natureza global do mercado aberto, a segunda trata dos fundamentos da empresa individual e o terceiro pressuposto fala da propriedade e do risco. O autor coloca também, como um importante requisito, a criação de valor sustentável, em que os proprietários devem levar a sério, com responsabilidade a questão da maximização de riquezas.

De acordo com Young e O'Byrne (2003), a garantia da geração de valores de longo prazo para os acionistas é o principal objetivo das empresas que perseguem a criação de valores. A necessidade de retornos competitivos sobre o capital é condição de sucesso constante nas empresas, mas, muitas vezes, os administradores se confundem na procedência do capital, acreditando que se origina de orçamentos e não dos mercados de capitais.

No mundo contemporâneo, não basta que as empresas sejam competitivas nos mercados comerciais. Elas igualmente devem ser competitivas nos mercados de capitais. Essa realidade ainda não é totalmente compreendida pelos administradores. Os administradores percebem que, para as empresas crescerem e sobreviverem, elas precisam ser competitivas em relação aos custos operacionais como mão de obra, matéria prima e custos administrativos, mas precisam também ser competitivas em relação aos custos de capitais (YOUNG e O'BYRNE, 2003, p.23).

O desempenho operacional da empresa deve promover resultados que remunerem os proprietários de capital em valores acima da taxa mínima de retorno requerida, atendendo ao pressuposto básico de agregação de valor. “Essa riqueza é maximizada à medida que a criação de valor mantenha-se e a empresa alcance, nessas condições, acréscimo nos seus níveis de investimentos” (ASSAF NETO, 2009, p.383).

Assaf Neto (2009) destaca, ainda, que o fato de uma empresa poder ou não criar valor depende essencialmente da qualidade das decisões financeiras adotadas. Essas decisões são consideradas com base em seus diversos elementos

estratégicos, como custo de capital, giro e margem, volume de atividade produtividade, capacidade gerencial, investimentos etc. O valor econômico se origina de um processo de avaliação do impacto de tomada de decisões financeiras, ou seja, sobre o preço de mercado da empresa.

Para Carlsson (2001), é muito importante tentar encontrar métodos que permitam uma maior compreensão de criação de valor futuro e não tomar decisões baseando-se apenas nos balanços tradicionais. O autor destaca a importância de desenvolver métodos adaptados à situação, que refletem a lógica de negócios específicos nas empresas. Dessa forma, pode-se obter uma melhor gestão e ferramentas de controle e também medidas mais precisas para o valor real de um negócio.

Sendo assim, Assaf Neto (2009) entende que a empresa agrega valor econômico em suas decisões à medida que o resultado de suas operações extrapolar seu custo total de captação, evidenciando a qualidade do desempenho do capital aplicado. Essa agregação de riqueza pode ser conferida tanto do lado dos investimentos, pela triagem de ativos que geram os melhores benefícios econômicos de caixa no futuro, como pelas decisões de financiamento, ao se reduzirem os riscos empresariais e os custos de captação.

A visão dominante de gerar riqueza para o acionista é resultado de vários fatores, segundo Young e O'Byrne (2003): globalização e desregulamentação dos mercados de capitais; fim dos controles sobre capitais de câmbio; avanços em tecnologia de informações; maior liquidez no mercado de títulos; melhoria na regulação dos mercados de capitais; mudanças de atitude das novas gerações para poupar e investir; expansão dos investimentos institucionais.

Para Assaf Neto (2009, p. 383), o contexto das finanças corporativas está preferencialmente direcionado para o objetivo de maximização do valor de mercado da empresa:

A riqueza de uma empresa é determinada pela qualidade de suas decisões financeiras, obtida de acordo com a relação de equilíbrio entre risco e retorno esperados. Nessa ideia básica e fundamental das finanças, o desempenho operacional de uma empresa deve ser avaliado por seu valor econômico criado, de maneira consistente com seu objetivo de maximização da riqueza e de seus acionistas.

Atualmente, os executivos reconhecem essa prioridade de “criação de valor”. A exigência mercadológica por lucros crescentes nos mercados de capitais levou as companhias a adotar novas métricas de desempenho, buscando o sucesso da administração na criação de valor para os acionistas e motivando os funcionários a trabalharem engajados com o objetivo maior da criação de valor (YOUNG E O'BYRNE, 2003).

Young e O'Byrne (2003, p.20) afirmam que:

[...] a alta administração vem sendo bombardeada por consultores munidos de uma pletera de acrônimos, tais como EVA, RONA e CFROI. Embora os proponentes de uma determinada métrica defendam a sua superioridade em relação a outras que lhe sejam concorrentes, todas são organizadas sob um mesmo princípio básico: para criar valor para seus acionistas, as empresas devem gerar retornos sobre o capital investido que excedam o custo desse capital. Cada métrica pode ter as suas próprias vantagens e desvantagens e ser expressa de uma determinada forma. No fundo, todas são desenhadas para mensurar o sucesso da gestão em atingir o seu objetivo.

Sendo assim, atendendo ao pressuposto básico de agregação de valor, as Entidades Públicas precisam trabalhar na criação de valor através da melhoria no desempenho operacional do setor. Este, então, deve ser um dos objetivos a serem alcançados pelas Entidades Públicas, pois a sociedade, ao aplicar seus recursos no setor, espera que o mesmo aja de forma eficiente, com a finalidade de agregar valor econômico ao setor e conseqüentemente proporcionar o maior grau possível de bem-estar à sociedade (BONACIM *et al.*, 2007).

### **3.4.2 Demonstração do Resultado Econômico em Entidades Públicas**

Na literatura contábil, “resultado econômico” é definido como sendo o melhor sinalizador do grau de eficácia da empresa (CATELLI e GUERREIRO<sup>1</sup>, 1994 citados por SLOMSKI, 2001, p.35):

---

<sup>1</sup> CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. **Seminário gestão econômica de empresas.** ECON/FEA/USP, set./1994.

(...) 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.

Nota-se que Catteli e Guerreiro (1994) tratam “resultado econômico” e “lucro” como sinônimos. Entretanto existe uma grande diferença entre essas expressões. “Lucro” denota o fator positivo entre a receita e os custos e já a expressão “resultado” é a diferença entre receita e despesa. O resultado, se positivo, pode ser lucro, ou se negativo, prejuízo. Porém, a afirmativa feita pelos pesquisadores é conclusiva, quando apurado o resultado econômico de forma apropriada, obter-se-á o melhor indicador do nível de eficácia das empresas.

Sendo assim, lucro ou prejuízo será sempre o resultado dos resultados apurados nas áreas de responsabilidade. Por isso, faz-se imperiosa a elaboração de um sistema capaz de reconhecer os resultados de cada área de responsabilidade, possibilitando, assim, a mensuração individual e global do nível de eficácia da empresa (SLOMSKI, 2001).

Para Slomski (2005, p.99), uma preocupação constante do cidadão para com Estado é:

quanto ao volume de impostos consumidos para a prestação dos serviços à sociedade. Tal preocupação prende-se ao fato de que a contabilidade no Estado apresenta resultados que os cidadãos não estão preparados para entender, aumentando, assim, a assimetria entre as informações produzidas pelo Agente e o entendimento delas pelo Principal.

Cabe salientar que a contabilidade pública brasileira apresenta resultados orçamentários designados como déficits ou superávits, evidenciando como foram consumidos os recursos disponibilizados pelo principal ao Estado durante o exercício financeiro. No entanto, o cidadão (Principal) não está familiarizado com os termos déficits ou superávits, pois, na cultura capitalista, usam-se os termos lucros ou prejuízos (SLOMSKI, 2005).

Por outro lado, frequentemente, os gestores de empresas privadas prestam contas aos acionistas do desempenho econômico da empresa, através de relatórios em que se evidenciam informações e indicadores que demonstrem a situação econômica da

empresa e, conseqüentemente, a eficiência da administração (BONACIM *et al.*, 2007).

Já no setor público, a prestação de contas, de acordo com Bonacim *et al.*(2007), é realizada por meio das informações obtidas pelas demonstrações contábeis convencionais, como balanço social e relatórios de avaliação de resultados de desempenho, obtidos por meio dos sistemas financeiro, patrimonial, de compensação e orçamentário.

Para isso, Slomski (2005) coloca o contribuinte como o acionista. O autor apresenta a ideia de que a administração pública tem de ser gerida como a administração de empresas privadas que visam ao lucro. No entanto:

considera-se que ambos devem pautar-se eticamente e, se assim for, o Estado e suas entidades poderão ser governados como se administra uma empresa, haja vista que o objetivo da administração pública é o de maximizar o retorno do dinheiro arrecadado em favor de seus sócios (cidadãos) (SLOMSKI, 2005, p. 96).

Nesse sentido, inexistem diferenças entre o processo de avaliação de desempenho entre as empresas do setor privado e as Entidades Públicas. Em outros termos, a Entidade Pública deve prestar contas à sociedade, assim como as empresas privadas devem prestar contas para o acionista. Então, ao se calcular o valor econômico agregado por uma entidade pública, deve-se refletir na quantidade de valor econômico que a entidade adiciona à sociedade (SLOMSKI, 2005).

Em consonância com essa postura, Hand (2005) explica que, em relação à análise das demonstrações contábeis no mercado de capital de riscos internacional, os sinais das associações entre os valores e os dados de demonstrações financeiras nesse mercado são semelhantes aos do mercado de capitais públicos, apesar das diferenças estruturais entre os dois.

Diante disso, Slomski (1996) apresenta o modelo construído de modo a viabilizar a análise e a interpretação da mensuração do resultado econômico em Entidades Públicas, que consta no artigo 85 da Lei 4.320/64:

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO</b>
(+) RECEITA ECONÔMICA
(-) CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
(=) MARGEM BRUTA
(-) DEPRECIAÇÕES
(-) CUSTOS INDIRETOS INDENTIFICÁVEIS AO SERVIÇO
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Quadro 6- Demonstração do Resultado Econômico  
 Fonte: SLOMSKI, 1996 p.60

A receita econômica será apurada multiplicando-se o número de serviços prestados pelo seu custo de oportunidade:

$$RE = NSP \times CO$$

*Legenda:*

*RE = Receita Econômica*

*NSP = Número de Serviços Prestados*

*CO = Custo de Oportunidade*

Para Slomski (2001, p. 53), nas Entidades Públicas, a Receita Econômica é considerada “o produto da multiplicação do custo de oportunidade que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ele tenha efetivamente executado”. E o Custo de oportunidade é considerado “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” (SLOMSKI, 2001, p.54).

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. Os custos indiretos são aqueles que não fazem parte da unidade, mas são imprescindíveis à administração dos serviços. Nota-se que essa demonstração está contemplada na Resolução CFC 1.133/08 NBCT 16.6 e na portaria nº 665 de 30 de Novembro de 2010. O modelo

constante no Anexo 20 da portaria não traz em separado a depreciação dos equipamentos.

### 3.4.3 Valor Econômico Agregado (VEA)

Ehrbar (2004) descreve em seu livro que Peter Drucker, em seu artigo na revista *Harvard Business Review* em 1995, discorre que o EVA® (*Economic Value Added*) se baseia em algo que sabemos há muito tempo: aquilo que chamamos de lucro. Ainda segundo o autor, um negócio só produzirá lucro, após ter remunerado seu custo de capital.

Convém ressaltar que, a partir de então, a medida foi sendo adotada por um número cada vez maior de empresas e recebendo diversas nomeações, mas sua popularização maior, de acordo com Assaf (2009), deu-se com a denominação de *Economic Value Added* (EVA®).

Corroborando Ehrbar (2004), Assaf Neto (2009) argumenta que:

O VEA pode ser entendido como o resultado apurado pela sociedade que excede à remuneração mínima exigida pelos proprietários de capital (credores e acionistas). É um indicador sobre se a empresa está criando ou destruindo valor, por meio de um resultado definido como supranormal por David Ricardo, no início do século retrasado (1820) (ASSAF NETO, 2009 p.152).

Ainda de acordo com Assaf Neto (2009), o VEA é uma medida de criação de valor identificada no desempenho operacional da própria empresa, segundo retratado pelos relatórios financeiros. Seu cálculo exige algumas adaptações nas demonstrações de resultados, buscando, entre outras medidas, demonstrar sua parte operacional, a segmentação do Imposto de Renda sobre os resultados da atividade e os benefícios fiscais provenientes do uso de capital de terceiros.

O custo de capital de terceiros representa um custo explícito adquirido pela taxa de desconto que equipara, em determinado momento, os vários desembolsos previstos

de capital e de juros, com o principal liberado para a empresa. Esse custo é definido de acordo com os passivos onerosos identificados nos empréstimos e financiamentos mantidos pela empresa (ASSAF NETO, 2009).

Assaf Neto (2009, p.180) acrescenta ainda que o cálculo do VEA representa, em essência:

O custo de oportunidade do capital aplicado por credores e acionistas como forma de compensar o risco assumido no negócio. O cálculo demanda o conhecimento do custo total de capital da empresa, o qual é determinado pelo custo de cada fonte de financiamento (próprio e de terceiros) ponderado pela participação do capital no total do investimento realizado (fixo e de giro).

Custo de oportunidade, para Slomski (2005, p.98), é “o valor do bem ou serviço de que se prescindir”. Tem-se frequentemente que decidir o que fazer com o tempo e o rendimento que se possui em quantidade limitada. Segundo o autor, tomar uma decisão num mundo de escassez obriga-nos a abstrair de alguma coisa, a alternativa de que se abdicou é denominada custo de oportunidade.

Segundo Slomski (2005, p. 54), é necessário, nas entidades públicas, para efeito do cálculo da receita econômica, considerar como custo de oportunidade “o menor preço de mercado à vista, com similar qualidade e oportunidade daquele que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público”.

Já Ehrbar (2004) concebe que o encargo de capital no EVA® é o que os economistas chamam de custo de oportunidade. É o retorno que investidores poderiam alcançar ao depositarem seu dinheiro numa carteira de outras ações e títulos de risco análogo e do qual abrem mão por reterem os títulos da empresa em questão.

Assaf Neto (2009) argumenta que é difícil identificar se a empresa está criando ou destruindo valor usando as medidas financeiras tradicionais de lucro e rentabilidade. O EVA® associa o custo de oportunidade do capital ao investimento realizado, ressaltando a eficácia da administração da empresa. Para que a empresa possa avaliar melhor seus negócios, maximizar sua riqueza e dar continuidade ao empreendimento, é imprescindível uma gestão baseada em valor.

Young e O'Byrne (2003) concebem como o EVA® se integra a uma abordagem mais ampla, baseada em valor, para servir à gestão do negócio. O EVA® mede a diferença, em termos monetários, entre o *retorno* sobre o capital de uma empresa e o *custo* desse capital. É análogo à mensuração contábil consagrada do lucro, mas com uma diferença, o EVA® considera o custo de *todo* o capital, enquanto o lucro líquido divulgado nas demonstrações financeiras da empresa considera apenas o custo do tipo mais visível de capital – os juros -, ignorando o custo do capital próprio.

Para Assaf Neto (2009), o custo de capital próprio revela o retorno almejado pelos acionistas de uma empresa em suas decisões de aplicação de capital próprio. A determinação do custo de capital próprio envolve uma dificuldade prática especialmente ao ser dimensionado para companhias com ações bastante pulverizadas no mercado. Nessas situações, a definição do custo de capital próprio não pode ser efetuada diretamente com os proprietários de capital, demanda a aplicação de algum método direcionado a esse cálculo.

Ainda segundo Assaf Neto (2009), o VEA também é capaz de revelar inúmeras outras oportunidades de ganhos econômicos, como as oriundas de uma melhor gestão do risco, escolha da melhor estrutura de capital, maior giro, entre outras, não vislumbradas pelos indicadores financeiros tradicionais. É preciso lembrar que, num mundo globalizado e altamente competitivo, torna-se cada vez mais complicado a uma empresa agregar valor mediante aumento de lucros provenientes de preços de venda mais elevados ou maior participação de mercado.

O sucesso do VEA está acoplado ao comprometimento de todo o pessoal da empresa, considerando a remuneração de cada função operacional com base no valor criado e identificado nos direcionadores de valor selecionados para as diversas atividades (ASSAF NETO, 2009).

Sendo assim, Ehrbar (2004) assegura que, como tantas inovações, essa ferramenta simples pode ser empregada de forma eficiente. No fundo, é a aplicação prática tanto da teoria financeira moderna quanto da economia clássica ao desafio de administrar um negócio, que auxilia no processo decisório corporativo numa época de muitas mudanças econômicas. O EVA® é uma maneira de medir e gerir o

desempenho empresarial que tem raízes tão antigas quanto o próprio capitalismo (EHRBAR, 2004).

Sobre esse assunto, Young e O'Byrne (2003) argumentam que as ideias principais por trás do EVA® não são novas. O EVA® é fundamentalmente uma reembalagem de princípios fundamentais de finanças corporativas e de gestão financeira que são conhecidos há tempos. Mesmo assim, o EVA® é uma inovação - importante, registre-se – uma vez que tornou contemporânea a teoria de finanças mais acessível aos administradores corporativos com pouca ciência de finanças ou que achavam que nunca necessitariam conhecer dessa área. Ainda segundo os autores, o EVA® ajuda os gestores a perceber melhor os objetivos financeiros da empresa e, assim, os assiste em atingir esses objetivos.

Diante do exposto, é evidente a eficiência dessa ferramenta como medida de avaliação do desempenho econômico nas instituições. Portanto, faz-se necessária a sua aplicação também no setor público, com objetivo de agregar valor à sociedade e melhorar o bem-estar da comunidade (BONACIM, *et al.*, 2007).

#### **3.4.4 Valor Econômico Agregado por Entidades Públicas com cálculo fundamentado nos preceitos da Gestão Baseada em Valor**

No ambiente empresarial privado, os acionistas exigem dos gestores a aplicação de políticas definidas por eles, os proprietários, e estabelecem como deve ser a prestação de contas. Nas organizações públicas, ou organizações sociais, conforme Slomski (2005), tem-se, de um lado, o poder público, que visa exercer políticas sociais, e, de outro, as empresas desempenhando atividades sociais.

Portanto, pode ser feita uma analogia de *Accountability* entre organizações privada e pública. Nesse sentido, para Bonacim *et al.*(2007), a avaliação de desempenho de entidades públicas contempladas na literatura contábil, inicialmente voltadas para o setor privado (Valor Econômico Agregado ou EVA®), pode ser perfeitamente aplicada às organizações públicas.

Slomski (2001) argumenta que, para alcançar a mensuração do resultado em Entidades Públicas, é imprescindível considerar-se alguns pressupostos, tais como:

1. o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos para a manutenção da Entidade Pública;
2. a Entidade Pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;
3. se não existisse o serviço público, em um país capitalista, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação de serviços.

Sendo assim, o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia da entidade.

Para Catelli e Guerreiro<sup>2</sup> (1994 citados por Slomski, 2001, p.48), a eficácia empresarial “depende de uma série de fatores fundamentais, tais como, produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade e desenvolvimento”. Esses fatores em nada divergem daqueles que devem ser perseguidos nas entidades públicas para o alcance da eficácia.

Para conseguir a eficácia nas entidades públicas, precisa ser observado e atendido o art.85 da Lei 4.320/64, que diz que os serviços de contabilidade nas entidades públicas serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária e 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. Porém, esse artigo é atendido apenas parcialmente pelas demonstrações contábeis produzidas pela contabilidade pública brasileira, segundo a Lei 4.320/64, a qual não contempla a análise e a interpretação dos resultados econômicos.

### **3.4.5 Desenvolvimento do indicador de Valor Econômico Agregado por Entidades Públicas com cálculo fundamentado nos preceitos da Gestão Baseada em Valor**

---

<sup>2</sup> CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. **Seminário gestão econômica de empresas.** ECON/FEA/USP, set./1994.

Uma das formas de cálculo do Valor Econômico Agregado mais consolidadas pelas empresas é aquela realizada por meio do indicador financeiro Valor Econômico Agregado (EVA®). Segundo Assaf Neto (2003), a mensuração do retorno econômico (EVA®) é expressa da seguinte maneira:

$$\text{EVA}^{\text{®}} = \text{LOP} - (\text{CMPC} \times \text{INV})$$

Observa-se que essa estrutura básica de cálculo do VEA deve ter seus fatores analisados isoladamente para ser aplicada às entidades públicas. Primeiramente, o Lucro Operacional (LOP), que é o resultado das decisões de investimento da empresa, ou simplesmente a diferença entre as receitas e despesas operacionais. Para as empresas públicas, LOP pode ser entendido como a diferença entre a receita pública e os custos (e despesas) operacionais na prestação do serviço público (BONACIM *et al.*, 2007).

Segundo Slomski (2005, p. 99), “os termos lucro e superávit ou prejuízo e déficits não são comparáveis, cada qual tem seu significado: lucro representa eficácia na empresa privada, superávit é o indicador de economia de recursos”.

Não se pode esquecer que as receitas para empresas privadas são o valor oferecido em contrapartida do bem ou serviço. Já nas Entidades Públicas, conforme Slomski (2005, p.97), “receita pública refere-se ao recebimento de impostos e às transferências correntes e de capital, [...] independentemente da contraprestação de serviços ou de entrega de produto”.

Ainda segundo Slomski (2001), o resultado econômico da entidade pública é a diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis à área de responsabilidade que produziu, sendo então aplicável o cálculo do resultado econômico também às Entidades Públicas.

Outro componente, segundo Bonacim *et al.* (2007), é o Custo Médio Ponderado do Capital (CMPC). Se o Estado não aplicasse o recurso na Secretaria, qual seria sua

destinação? com base no conceito de custo de oportunidade, seria investido de acordo com a taxa básica de juros da economia brasileira determinada pelo Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

O último fator a ser analisado isoladamente é o valor do investimento (INV). Seguindo a teoria da Gestão Baseada em Valor, o investimento é obtido pela soma do patrimônio líquido com o passivo oneroso da instituição. Para as Entidades Públicas, o patrimônio social acumula o investimento do Estado realizado diretamente no ativo permanente da organização e o superávit/déficit acumulado (BONACIM *et al.*, 2007).

Tais referências demonstram a preocupação dos autores citados no arcabouço da literatura apresentada com a situação econômica agregada nas entidades públicas, considerando-se a relevância da transparência e da prestação de contas junto à sociedade.

Diante disso, Bonacim *et al.*(2007) adotaram o modelo conceitual de Slomski (1996) de mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas, com objetivo de calcular o Valor Econômico Agregado à Sociedade (EVA®), usando a seguinte Metodologia de Cálculo:

**Medidas de cálculo do Valor Agregado para a Entidade Pública**

<b>Medida de Valor</b>	<b>Metodologia de Cálculo</b>
Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP)	Receita Econômica (-) Custos Operacionais (-) Despesas Operacionais (=) <i>Resultado Econômico Operacional</i>  Taxa SELIC (X) Investimento feito pelo Governo na Entidade no período (=) <i>Custo de Oportunidade do Capital do Estado</i>  <i>Resultado Econômico Operacional</i> (-) <i>Custo de Oportunidade do Capital do Estado</i> <b>(=) Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP)</b>
Valor Econômico Agregado para a Sociedade (VEAS)	Receita Econômica (-) Custos Operacionais (-) Despesas Operacionais (=) <i>Resultado Econômico Operacional</i>  Taxa SELIC Investimento total feito na entidade (Passivo oneroso + PS) (X) PS (=) <i>Custo de Oportunidade para a Sociedade</i>  <i>Resultado Econômico Operacional</i> (-) <i>Custo de Oportunidade para a Sociedade</i> <b>(=) Valor Econômico Agregado para a Sociedade (VEAS)</b>

Quadro 7 – Medidas de cálculo do valor agregado para a entidade pública

Fonte: Bonacim *et al.*, 2007.

Para Bonacim *et al.*(2007), os dois cálculos, o valor econômico agregado de curto prazo (VECP) e o valor econômico agregado à sociedade (VEAS), resultam em valores diferentes, assim, a proposta é adotar os dois cálculos como indicadores de desempenho. O VECP gasto do estado no período representa o quanto a sociedade ganha ou perde por terceirizar a prestação de um serviço para uma Entidade isolada. Já o VEAS representa o valor devolvido para a sociedade por ela “deixar” o capital investido na entidade.

## **4 METODOLOGIA**

Neste capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos utilizados, quanto à abordagem, quanto aos fins e aos meios, também, a unidade de análise, a unidade de observação, os sujeitos, as técnicas de pesquisa e a análise dos dados da pesquisa. Esses procedimentos foram utilizados com a finalidade de atender ao objetivo do trabalho, que é analisar o Valor Econômico Agregado à Sociedade segundo os preceitos da Gestão Baseada em Valor como instrumento de *Accountability* na Secretaria Municipal de Saúde de Patos de Minas.

### **4.1 Tipo de pesquisa quanto à abordagem**

De acordo com Collis e Hussey (2005), a pesquisa qualitativa “não se preocupa com representatividade numérica, mas sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, entre outros”. A abordagem qualitativa refere-se à intenção da pesquisadora com os sujeitos da pesquisa, no intuito de aprofundar a análise dos dados colhidos. Para esse fim, foram realizadas entrevistas semiestruturadas.

Para Bardin (2004), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análises das comunicações. A autora descreve que, para analisar as comunicações, o pesquisador terá uma grande disparidade de formas e um campo de aplicação muito vasto. Para a utilização dessa técnica, não existe uma fórmula, existem algumas regras de base, por vezes, dificilmente transponíveis.

### **4.2 Tipo de pesquisa quanto aos fins**

Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva e aplicada. De acordo com Gil (2002, p.48), a pesquisa descritiva “tem por objetivo básico descrever as características de determinada população ou fenômeno”. Vergara (2003) concorda que a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Sendo assim, esta pesquisa procurou descrever as características inerentes ao Bloco da Vigilância Epidemiológica.

Já a pesquisa aplicada, de acordo com Vergara (2003), é essencialmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos. Tem, portanto, finalidade prática, ao contrário da pesquisa pura, motivada pela curiosidade intelectual do pesquisador.

Sendo assim, esta pesquisa aplicou o modelo conceitual para mensuração e demonstração do resultado econômico proposto por Slomski (1996). Esse modelo foi construído de modo a viabilizar a análise e a interpretação da mensuração do resultado econômico conforme estabelece o artigo 85 da Lei 4.320/64.

Para demonstrar uma maneira de calcular o Valor Econômico Agregado à Sociedade pela SMS de Patos de Minas, foi aplicada a metodologia de cálculo do EVA® dos pesquisadores Bonacim *et al.*(2007). Foram utilizadas as receitas obtidas através dos valores de doses de vacinas praticados pelo SUS e de duas Clínicas situadas no Município. Foram realizados os cálculos do VECP e VEAS como indicadores de desempenho. O Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP) gasto pelo estado no período representa o quanto a sociedade ganha ou perde por terceirizar a prestação de um serviço para uma entidade isolada. Já o Valor Econômico Agregado à Sociedade (VEAS) representa o valor devolvido para a sociedade por ela “deixar” o capital investido na entidade.

#### **4.3 Tipo de pesquisa quanto aos meios**

Quanto aos meios de investigação, optou-se pelo método de estudo de caso e pela análise documental. Segundo Vergara (2003, p. 49), o estudo de caso é “circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto,

empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento”. Yin (2001) acrescenta que o estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real, quando os limites entre fenômeno e contexto não são claramente definidos e nas quais múltiplas fontes de evidências são usadas. Este estudo está circunscrito a um órgão público, mais especificamente ao bloco da vigilância em saúde da SMS de Patos de Minas.

Para Vergara (2003, p.48), a “pesquisa documental é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza”. Assim, para análise documental desta pesquisa, foram consideradas: as demonstrações contábeis da Entidade, as planilhas de custos, as planilhas de faturamento e as tabelas de preços referenciais de doses de vacinas.

#### **4.4 Unidades de análise e observação e sujeitos da pesquisa**

A unidade de análise é a Secretaria Municipal de Saúde de Patos de Minas. A SMS é o órgão de assessoramento ao Prefeito e de planejamento, execução, coordenação, controle e avaliação das atividades do Município relacionadas com a Saúde Pública Municipal. A Secretaria conta com 1.183 colaboradores distribuídos nos blocos de Atenção Básica, Média e Alta Complexidade, Vigilância em Saúde, Assistência Farmacêutica, Gestão do SUS e o Bloco de investimentos (Portaria MS/GM nº 399 de 22/02/2006).

A unidade de observação é a Vigilância Epidemiológica (Bloco de Vigilância em Saúde). Compete à Vigilância Epidemiológica participar na formulação de políticas, planos e programas de saúde, na organização da prestação de serviços e na definição de padrões de qualidade da assistência, além de gerenciar as atividades dos serviços a ela subordinados, bem como desenvolver ações de prevenção de doenças e das situações de agravos à saúde. Ressalta-se que a Vigilância Epidemiológica e Ambiental foi dividida em duas partes, sendo uma, a Vigilância Epidemiológica relacionada às vacinas e a outra parte, a Ambiental, relacionada a

Zoonoses. Portanto, a unidade de observação desta pesquisa foi a Vigilância Epidemiológica que coordena a parte das vacinas, que conta com 06 funcionários que são responsáveis pelo controle, logística e informação das vacinas no Município. Essa unidade de observação foi escolhida pela importância do bloco na saúde, pela possibilidade de coleta de dados e pela existência de estudos semelhantes.

Sendo assim, os sujeitos da pesquisa são os responsáveis pela gestão da Vigilância Epidemiológica: o diretor, o gerente e o chefe do setor. Também serão entrevistados a Secretária Municipal de Saúde e os contadores responsáveis pelas Demonstrações da Prefeitura, totalizando seis sujeitos que são elementos representativos que forneceram os dados necessários à realização da pesquisa.

#### **4.5 Coleta e tratamento de dados**

Para a coleta de dados, foram utilizadas como técnicas: o levantamento documental e entrevista semiestruturada, compreendendo duas etapas:

Na primeira etapa, foram levantados os dados secundários, a partir do levantamento dos documentos da Entidade como: demonstrações contábeis, planilhas de custos, planilhas de faturamento, tabelas de preços referenciais e outros demonstrativos financeiros da área estudada. Conforme Gil (2002), a pesquisa documental utiliza-se de inúmeros documentos, como cartas pessoais, diários, fotografias, gravações, memorandos, regulamentos, ofícios, boletins, relatórios de pesquisa, relatórios de empresa, tabelas estatísticas, dentre outros.

Na segunda etapa, foram levantados os dados primários, por meio de entrevista semiestruturada. Para Collis e Hussey (2005, p.160), entrevista é um “método de coleta de dados no qual perguntas são feitas a participantes selecionados para descobrir o que fazem, pensam ou sentem”. As entrevistas foram aplicadas pessoalmente aos responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade e serão conduzidas individualmente.

O tratamento dos dados foi realizado da seguinte forma: a pesquisa documental compreendeu as informações disponíveis nos relatórios da SMS, consistindo na tarefa da pesquisadora de descrição e análise de documentos e registros formais da empresa. As demonstrações contábeis, econômicas e tabelas referenciais constituíram, por meio de procedimentos, a base para comparação e análise dos resultados .

Os dados qualitativos passaram pelas fases de preparação, tabulação e análise de modo a facilitar a análise das entrevistas. A técnica utilizada para as entrevistas semiestruturada foi a análise de conteúdo. Após a leitura das entrevistas e da extração dos temas relacionados ao objeto de estudo, a apresentação dos dados combinou os depoimentos dos respondentes com as análises, permitindo maior organicidade do texto.

Ressalta-se que foi usado o ano de 2010 para a coleta de dados, pois os Balanços são elaborados anualmente, após o fechamento do ano. A Lei 4.320/64 no art.101 descreve que os resultados gerais do exercício serão demonstrados nos Balanços segundo os Anexos da Lei.

## 5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo destina-se à apresentação e análise dos resultados. Para atender aos objetivos e ao problema da pesquisa, foi dividido em: Recursos Físicos e Humanos, Consumo de Recursos Orçamentários, Depreciação dos Equipamentos da Entidade, Resultados da Entidade, segundo a Lei 4.320/64, Receita Econômica, Demonstração do Resultado Econômico e Cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade. A Receita Econômica está subdividida em: Serviços Prestados Pela Entidade, Tabela de Preços dos Serviços Prestados e Mensuração da Receita Econômica Gerada pela Entidade. O Cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade está subdividido em: Cálculo do Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP) e Cálculo do Valor Econômico Agregado para a Sociedade (VEAS). Por fim são apresentados os Resultados das Entrevistas com os responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade.

### 5.1 Recursos Físicos

A unidade de observação, Vigilância Epidemiológica prestadora de serviços, está localizada na sede da SMS. A estrutura funcional é composta por equipamentos, móveis e utensílios, como segue:

VALOR DOS EQUIPAMENTOS	
1. Sala de Recepção e Administração	35.704,80
2. Sala de Vacinação	14.854,50
<b>Valor Total</b>	<b>50.559,30</b>

Quadro 8- Recursos Físicos

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Para a prestação dos serviços na Vigilância Epidemiológica, são utilizadas 03 salas na sede da SMS. Uma das salas é utilizada como recepção, a outra para a administração e a terceira sala, mais isolada, é utilizada na conservação das

vacinas. A edificação onde fica a sede da SMS é alugada e empenhada na dotação orçamentária da Direção, Gerência e Coordenadoria da Saúde. Os bens móveis da Entidade, utilizados para a consecução das atividades da Vigilância Epidemiológica, somam a quantia de R\$ 50.559,30 (cinquenta mil quinhentos e cinquenta e nove reais e trinta centavos), sendo compostos por mesas, cadeiras, armários, computadores, impressoras, refrigeradores e veículo. Esses bens foram adquiridos a partir de 2008 e estão registrados com os valores históricos, ou seja, o valor de aquisição do bem.

## 5.2 Recursos Humanos

A seguir, é demonstrado o quadro de pessoal que desenvolve os serviços na Vigilância Epidemiológica.

FUNÇÃO	QUANT.
Gerente	01
Chefe de Setor	01
Enfermeiro	01
Auxiliar de Enfermagem	01
Tele-Digitador	01
Agente de Administração	01

Quadro 9 - Recursos Humanos

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

A Entidade pesquisada conta com um quadro de profissionais composto por 06 colaboradores, dos quais quatro profissionais estão ligados diretamente à atividade fim da Vigilância e dois deles estão ligados à atividade meio. Dois colaboradores assumem o cargo de chefia e foram também entrevistados. Todos eles têm cargos efetivos.

## 5.3 Consumo de Recursos Orçamentários no Ano de 2010

Para executar os serviços à comunidade, a Vigilância Epidemiológica teve, em 2010, um consumo de recursos orçamentários conforme o quadro a seguir:

<b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>2010</b>
Contratação por Tempo Determinado	-
Salário Família	959,40
Venc. e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	185.695,02
Diárias	952,03
Material de Consumo	28.949,31
Material de Distribuição Gratuita	1.431,00
Passagens e Despesas com Locomoção	322,24
Outros Serv. Terceiros - Pessoa Jurídica	66.666,19
<b>Despesas de Capital</b>	-
Equipamentos e Material Permanente	4.964,97
<b>TOTAL - DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>289.940,16</b>

Quadro 10 - Despesas Orçamentárias

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Para a prestação dos serviços à sociedade, foram gastos R\$ 289.940,16 (Duzentos e oitenta e nove mil e novecentos e quarenta reais e dezesseis centavos). Esses gastos estão relacionados à pessoal, material de consumo, material de distribuição gratuita, despesas com pessoa jurídica e equipamentos. As despesas mais relevantes foram com pessoal e pessoa jurídica. Nos gastos com pessoa jurídica, estão incluídos manutenção de veículos, energia elétrica, telefones e serviços de propaganda e publicidade.

#### **5.4 Depreciação dos Equipamentos da Entidade**

Os equipamentos utilizados pela Vigilância Epidemiológica foram depreciados conforme Resolução CFC Nº 1136/08 NBC T 16.9 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Depreciação, amortização e exaustão, e Instrução da Receita Federal do Brasil. Portanto, foram considerados o período de vida útil de 10 anos para as mesas, cadeiras e armários, e de 05 anos para os computadores, impressoras, freezers e o veículo.

DEPRECIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS	
	2010
1. Sala Recepção e Administração	6.416,16
2. Sala de Vacinação	1.997,30
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>8.413,46</b>

Quadro 11 - Depreciação de Equipamentos

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

A NBCT 16.9 esclarece que a depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. A definição de vida útil se dará com base em parâmetros e índices admitidos em norma específica ou laudo técnico. O valor depreciado deve ser apurado mensalmente e reconhecido nas variações Patrimoniais do exercício.

Considerou-se, nesta pesquisa, a depreciação dos bens da Vigilância Epidemiológica no ano de 2010 e a depreciação acumulada, ou seja, o cálculo da depreciação desde a aquisição dos bens, pelo método linear, embora a Entidade pesquisada não proceda ao cálculo da depreciação e ao registro da depreciação acumulada na contabilidade. Portanto, foram realizados esses cálculos, para possibilitar o cálculo do Resultado Econômico.

## 5.5 Resultados da Entidade Segundo a Lei 4.320/64

Nesta seção, são apresentados os Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e as Variações Patrimoniais da Vigilância Epidemiológica conforme a Lei 4.320 de 17/03/64, referente o ano de 2010. Ressalta-se que os Balanços da Prefeitura referentes ao ano de 2010 são consolidados. Porém, como nesta pesquisa são utilizadas apenas as informações da vigilância epidemiológica, procedeu-se à elaboração de outros balanços, relacionados apenas, aos valores da vigilância epidemiológica.

<b>Balanco Orçamentário</b>		
Exercício: 2010	Município: Patos de Minas	14/04/2011

<b>RECEITAS ORÇAM. E INTRAORÇAM.</b>	<b>PREVISÃO</b>	<b>EXECUÇÃO</b>	<b>DIFERENÇAS</b>
RECEITAS CORRENTES	<b>356.477,31</b>	<b>381.782,10</b>	<b>25.304,79</b>
RECEITA TRIBUTÁRIA	195.412,15	180.216,88	- 15.195,27
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES			
RECEITA AGROPECUÁRIA			
RECEITA INDUSTRIAL			
RECEITA DE SERVIÇOS			
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	161.065,16	201.565,22	40.500,06
OUTRAS RECEITAS			
RECEITAS DE CAPITAL	<b>58.438,90</b>	<b>57.011,39</b>	<b>- 1.427,51</b>
OPERAÇÕES DE CRÉDITO			
ALIENAÇÃO DE BENS			
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS			
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	58.438,90	57.011,39	- 1.427,51
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL			
DEDUÇÕES DAS RECEITAS			
Soma	414.916,21	438.793,49	23.877,28
Déficits			
<b>TOTAL</b>	<b>414.916,21</b>	<b>438.793,49</b>	<b>23.877,28</b>

<b>DESPESAS ORÇAM. E INTRAORÇAM.</b>	<b>FIXAÇÃO</b>	<b>EXECUÇÃO</b>	<b>DIFERENÇAS</b>
Créditos Orçament/Suplementares	335.365,29	289.940,16	- 45.425,13
Créditos Especiais	79.550,92	79.361,67	- 189,25
Créditos Extraordinários			
Soma	414.916,21	369.301,83	- 45.614,38
Superávit		69.491,66	69.491,66
<b>TOTAL</b>	<b>414.916,21</b>	<b>438.793,49</b>	<b>23.877,28</b>

Quadro 12 - Balanço Orçamentário

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

O Balanço Orçamentário, elaborado para esta pesquisa relacionado à vigilância epidemiológica, demonstrou as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas da Vigilância Epidemiológica, conforme Art. 102 Lei 4.320/64. O superávit de R\$ 69.491,66 (sessenta e nove mil e quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos) apurado no Balanço demonstra que houve um embolso maior do que o desembolso realizado no período, ou seja, as receitas realizadas foram maiores que as despesas realizadas. Entretanto, para Slomski (2001), o Balanço Orçamentário apresenta apenas um retrato dos recursos recebidos e dos recursos aplicados sem evidenciar para a sociedade um resultado compreensível em termos de resultado econômico, não demonstra, portanto, se a administração da Entidade está sendo eficaz, ou mesmo eficiente.

<b>Balço Financeiro</b>		
Exercício: 2010	Município: Patos de Minas	14/04/2011

<b>RECEITAS</b>		<b>DESPESAS</b>	
<b>RECEITAS ORÇAM. E INTRAORÇAM.</b>	<b>438.793,49</b>	<b>DESPESAS ORÇAM.E INTRAORÇAM.</b>	<b>369.301,83</b>
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>381.782,10</b>	Legislativa	
RECEITA TRIBUTÁRIA	180.216,88	Administração	
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES		Segurança Pública	
RECEITA PATRIMONIAL		Assistência Social	
RECEITA AGROPECUÁRIA		Previdência Social	
RECEITA INDUSTRIAL		Saúde	369.301,83
RECEITA DE SERVIÇOS		Trabalho	
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	201.565,22	Educação	
OUTRAS RECEITAS CORRENTES		Cultura	
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>57.011,39</b>	Direitos da Cidadania	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		Urbanismo	
ALIENAÇÃO DE BENS		Habitação	
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS		Saneamento	
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL		Gestão Ambiental	
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	57.011,39	Agricultura	
		Indústria	
		Comércio e Serviços	
		Comunicações	
		Transporte	
		Desporto e Lazer	
		Encargos Especiais	
<b>DEDUÇÃO DAS RECEITAS</b>		<b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b>	
TRANSFERÊNCIAS ATIVAS		Transfências Financeiras Concedidas	
Transfências Financeiras Recebidas		<b>EXTRAORÇAMENTÁRIA</b>	<b>11.113,32</b>
<b>EXTRAORÇAMENTÁRIA</b>	<b>15.397,46</b>	Restos a Pagar (Pagto no Exercício)	11.113,32
Restos a Pagar (Contrapart.da desp. pg.)	15.397,46	Serviços da Dívida a Pagar (Pagto)	
Serviços da Dívida a Pagar		Depósitos	
Depósitos		Débitos da Tesouraria	
Débitos da Tesouraria		Outras Operações	
Outras Operações		Adiantamento Devedores Diversos	
Recebimento Devedores Diversos		<b>SALDO EXERCÍCIO SEGUINTE</b>	<b>150.938,16</b>
<b>SALDO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>	<b>77.162,36</b>	Disponível	150.938,16
Disponível	77.162,36	Caixa	
Caixa		Bancos	
Bancos		Vinculado	150.938,16
Vinculado	77.162,36	<b>TOTAL</b>	<b>531.353,31</b>
<b>TOTAL</b>	<b>531.353,31</b>		

Quadro 13 - Balço Financeiro

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

O Balço Financeiro da Vigilância Epidemiológica demonstrou as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários, também os saldos em espécie do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte da Vigilância Epidemiológica, conforme Art. 103 da Lei 4.320/64.

Sendo assim, o Balanço Financeiro apresentou uma disponibilidade final de R\$ 150.938,16 (cento e cinquenta mil e novecentos e trinta e oito reais e dezesseis centavos). Entretanto, para Kohama (2006), para se conhecer o resultado financeiro apurado, é necessário apurar a diferença entre a receita e a despesa orçamentária e extra-orçamentária; essa diferença será o resultado financeiro do exercício. Portanto, a diferença apurada no Balanço Financeiro é de R\$ 69.491,66 (sessenta e nove mil e quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), o que significa que houve um superávit financeiro.

<b>Balanço Patrimonial</b>				
Exercício: 2010		Município: Patos de Minas		14/04/2011
ATIVO		PASSIVO		
Ativo Financeiro	150.938,16	Passivo Financeiro	15.397,46	
Disponível	150.938,16	Restos a Pagar	15.397,46	
Caixa		Serviços da Dívida a Pagar		
Bancos		Depósitos		
Vinculado	150.938,16	Débitos de Tesouraria		
Realizável		Outras Operações		
Ações de Curto Prazo		Transferências Financeiras a Conceder		
Devedores Diversos		Passivo Permanente	40.202,42	
Transferências Financeiras a Receber		Dívida Fundada Interna	5.367,02	
Ativo Permanente	32.714,30	Por Contratos	5.367,02	
Bens Móveis	50.559,30	Em Títulos		
(-) Depreciação Acumulada	(17.845,00)			
Bens Imóveis		Dívida Fundada Externa		
Bens de Natureza Industrial		Por Contratos		
Investimentos		Em Títulos		
Investimento de Participação em Consórcios Públicos		Consórcios Públicos		
Créditos		Participações em Consórcios Públicos		
Dívida Ativa		Reservas Matemáticas		
Depósitos Compulsórios		Provisão Matemática Previdenciária	34.835,40	
Empréstimos Concedidos				
Outros Créditos				
Valores Diversos				
Ações				
Almoxarifado				
Soma do Ativo Real	183.652,46	Soma do Passivo Real	55.599,88	
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>		<b>SALDO PATRIMONIAL</b>		
Passivo Real Descoberto		Ativo Real Líquido	128.052,58	
Soma	183.652,46	Soma	183.652,46	
Ativo Compensado		Passivo Compensado		
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>183.652,46</b>	<b>TOTAL GERAL</b>	<b>183.652,46</b>	

Quadro 14 - Balanço Patrimonial

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

O Balanço Patrimonial evidenciou, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial, por meio de contas representativas do Ativo Financeiro; Ativo Permanente; Passivo Financeiro; Passivo Permanente, Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação conforme Art. 105 da Lei 4.320/64.

De acordo com Slomski (2001), o Balanço Patrimonial tem o objetivo de evidenciar o Ativo e o Passivo da Entidade, suas disponibilidades, composição dos bens, depreciação acumulada e saldo patrimonial. Segundo o autor, essa peça contábil é a mais conhecida pela sociedade, no entanto dificilmente será encontrado um Balanço Patrimonial que apresente a conta de depreciação acumulada, pois a prática contábil nas Entidades de direito público não se preocupa com a depreciação dos bens, portanto, não apresenta o resultado econômico da gestão, como preconiza o Art.85 da Lei 4.320/64. Mas, nesta pesquisa, procedeu-se ao cálculo da depreciação do exercício bem como da depreciação acumulada dos bens adquiridos pela Vigilância Epidemiológica. O Resultado Patrimonial positivo do exercício é de R\$ 128.052,58 (Cento e vinte e oito mil e cinquenta e dois reais e cinquenta e oito centavos).

Ressalta-se, assim, a necessidade de demonstrar a contabilização da depreciação dos bens no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais, sendo a depreciação, de acordo com Slomski (2001), importante fato gerador de variações no patrimônio da Entidade no período pesquisado.

Demonstração das Variações Patrimoniais		
Exercício: 2010	Município: Patos de Minas	14/04/2011

VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
RESULTANTES EXECUÇÃO ORÇAM.	RESULTANTES EXECUÇÃO ORÇAM.
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS E	DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS E
INTRAORÇAMENTÁRIAS 438.793,49	INTRAORÇAMENTÁRIAS 369.301,83
RECEITAS CORRENTES	DESPESAS CORRENTES 369.301,83
RECEITA TRIBUTÁRIA 180.216,88	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
RECEITA PATRIMONIAL	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
RECEITA AGROPECUÁRIA	DESPESAS DE CAPITAL
RECEITA INDUSTRIAL	INVESTIMENTOS
RECEITA DE SERVIÇOS	INVERSÕES FINANCEIRAS
TRANSF. CORRENTES 201.565,22	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	
RECEITAS DE CAPITAL 57.011,39	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	
ALIENAÇÃO DE BENS	
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS	
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL 57.011,39	
DEDUÇÕES DAS RECEITAS	
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS 4.570,00	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS
Aquisição de Bens Móveis 4.570,00	Cobrança da Dívida Ativa
Const. e Aquisição de Bens Imóveis	Alienação de Bens Móveis
Const. e Aquisição de Bens de Nat. Industrial	Alienação de Bens Imóveis
Aquisição de Títulos Mobiliários	Alienação de Bens de Nat. Industrial
Amortização da Dívida Contratada	Alienação de Títulos Mobiliários
Depósitos Compulsórios	Alienação Participação de Consórcio
Empréstimos e Financiamentos	Empréstimos Tomados
Investimento em Consórcios Públicos	Recebimento de Créditos
	Restituição de Depósitos Compulsórios
INDEPENDENTES EXEC. ORÇAM.	INDEPENDENTES EXEC. ORÇAM. 17.845,00
Inscrição Dívida Ativa	Cancelamento de Dívidas Ativas
Atualização da Dívida Ativa	Encampação de Dívidas Passivas
Incorporação Bens (doações etc.)	Restabelecimento de Dívidas Passivas
Cancelamento de Dívidas Passivas	Almoxarifado
Restabelecimento de Dívidas Ativas	Desvalorização de Bens Móveis
Almoxarifado	Desvalorização de Bens Imóveis
Reavaliação Bens Móveis	Desvalorização de Bens de Nat. Industrial
Reavaliação Bens Imóveis	Desvalorização de Títulos Mobiliários
Reavaliação Bens de Nat. Industrial	Doações e/ou Baixa de Bens Inservíveis
Reavaliação de títulos Mobiliários	Diversos
Diversos	Participações em Consórcios Públicos
Atualização dos Empréstimos Concedidos	Transferências Financeiras a Conceder
Transferências Financeiras a Receber	Provisões Matemáticas Previdenciárias
Reversão Prov. Matemática Previdenciária	Depreciação de Bens Móveis 17.845,00
Total das Variações Ativas	Total das Variações Passivas
RESULTADO PATRIMONIAL 443.363,49	RESULTADO PATRIMONIAL 387.146,83
Déficit Verificado	Superávit Verificado 56.216,66
TOTAL GERAL 443.363,49	TOTAL GERAL 443.363,49

Quadro 15- Demonstração das Variações Patrimoniais

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciou as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária conforme Art. 104 da Lei 4.320/64. Após a verificação do Balanço Orçamentário, que apresentou um superávit de R\$ 69.491,66 (sessenta e nove mil e quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), a Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta um superávit verificado de R\$ 56.216,66 (cinquenta e seis mil e duzentos e dezesseis reais e sessenta e seis centavos). Isso ocorreu pela depreciação dos bens móveis, fator de desgaste que gerou apenas um registro econômico e não financeiro, visto que foi registrado nas variações patrimoniais passivas.

São apresentados, a seguir, os elementos necessários para a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico proposto por Slomski (1996). Ressalta-se que essa Demonstração está contemplada na Resolução CFC nº 1.133/08 e no Art. 5º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 665, de 30 de Novembro de 2010.

## **5.6 Receita Econômica**

### **5.6.1 Serviços Prestados Pela Entidade**

Por meio da Vigilância Epidemiológica, a SMS prestou serviços à sociedade, conforme o quadro a seguir:

<b>VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA (VACINAS)</b>	<b>COD.</b>	<b>QUANT. DOSES</b>	<b>TOTAL DE ATEND. - 2010</b>
<b>PROCEDIMENTOS</b>			
Aplicação BCG	37	02	1.690
Aplicação BCG (Hanseníase)	37	02	24
Aplicação Contra Hepatite B	53	04	11.494
Aplicação de Rotavirus Humano	322	02	3.133
Aplicação de Pneumocócica 10 valen	427	03	5.937
Aplicação de Meningocócica Conjug	266	03	5.264
Aplicação Contra Poliomelite Oral	61	03	6.571
Aplicação de Tetravalente	208	03	5.095
Aplicação de Tripl.Viral – Rotina	90	02	3.059
Aplicação de Tripl.Viral – MIF	90	02	175
Aplicação de Tripl.Viral – Homens	90	02	75
Aplicação de Tripl.Viral – DTP	84	03	2.855
Aplicação de Dupla Adulto –dt	139	03	8.783
Aplicação Contra Febre Amarela	106	01	7.339
Aplicação Contra Raiva Cel. Vero	203	01	634
Aplicação Dupla Viral – Rotina	207	02	12
Aplicação Dupla Viral – MIF	207	02	14
Aplicação Dupla Viral – Homens	207	02	13
<b>TOTAL DE VACINAS - PROC. NORMAIS</b>			<b>62.167</b>
<b>PROCEDIMENTOS-IMUNOBIOLÓGICOS ESPECIAIS</b>			
Aplicação de Inativa Contra Polio	205	03	02
Aplicação de Trílice Acelular	180	03	12
Aplicação Contra Pneumococo	131	01	150
Aplicação Contra Influenza	207	02	10
Aplicação Contra Varicela	181	02	06
Aplicação Haemoph. Influenzae B	183	03	04
Aplicação Contra Hepatite A	244	02	16
Aplicação Contra Meningite A/C	266	01	12
<b>TOTAL DE VACINAS - PROC. IMUN. ESPECIAIS</b>			<b>212</b>
<b>TOTAL DE VACINAS APLICADAS</b>			<b>62.379</b>

Quadro 16 - Serviços Prestados Pela Entidade

Fonte: Relatório de Avaliação do Programa de Imunizações - PNI, elaborado pela autora

As vacinas que constam neste quadro são parte dos serviços que a Vigilância Epidemiológica presta à sociedade. Foram aplicadas, no ano de 2010, sessenta e duas mil e trezentos e setenta e nove doses de vacinas. O controle das pessoas a serem vacinadas, dos tipos de vacinas e da quantidade de doses aplicadas é realizado pelos Sistemas de controle adotados na Vigilância. Ressalta-se que parte da sociedade recorre às Clínicas para tomarem essas vacinas.

O Programa adotado pelos responsáveis da Vigilância Epidemiológica é o Programa Nacional de Imunizações (PNI). O PNI é parte integrante do Programa da Organização Mundial de Saúde. De acordo com o Departamento de Informática do

SUS-DATASUS, o PNI visa contribuir para o controle ou erradicação das doenças infecto-contagiosas e imunopreviníveis. O programa foi formulado em 1973 e possibilita aos gestores envolvidos uma avaliação dinâmica do risco quanto à ocorrência de surtos ou epidemias, a partir dos registros dos imunos aplicados e do quantitativo populacional vacinado, separados por faixa etária, área geográfica e períodos. Esse programa possibilita, também, o controle do estoque de imunos, bem como a aquisição e distribuição das vacinas (DATASUS, 2011).

### **5.6.2 Tabela de Preços dos Serviços Prestados**

Para apurar a receita econômica, de acordo com Slomski (2001), é necessário conhecer os menores preços de mercado à vista.

<b>SERVIÇOS PRESTADOS NA VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA (VACINAS)</b>	<b>PREÇO/DOSE GOVERNO-R\$</b>
<b>PROCEDIMENTOS</b>	
Aplicação BCG	0, 7188
Aplicação BCG (Hanseníase)	0, 7188
Aplicação Contra Hepatite B	1, 20
Aplicação de Rotavirus Humano	19, 303
Aplicação de Pneumocócica 10 valen	30, 8
Aplicação de Meningocócica Conjug	19, 00
Aplicação Contra Poliomelite Oral	0, 3473
Aplicação de Tetravalente	8, 226
Aplicação de Tripl.Viral – Rotina	6,16
Aplicação de Tripl. Viral – MIF	6,16
Aplicação de Tripl. Viral – Homens	6,16
Aplicação de Tripl. Viral - DTP	0, 428
Aplicação de Dupla Adulto – dt	0, 345
Aplicação Contra Febre Amarela	0, 9854
Aplicação Contra Raiva Cel. Vero	23, 9671
Aplicação Dupla Viral – Rotina	0, 345
Aplicação Dupla Viral – MIF	0, 345
Aplicação Dupla Viral – Homens	0, 345
<b>PROCEDIMENTOS - IMUNOBIOLOGICOS ESPECIAIS</b>	
Aplicação de Inativa Contra Polio	8, 7941
Aplicação de Tríplice Acelular	18, 8387
Aplicação Contra Pneumococo	12, 8633
Aplicação Contra Influenza	7, 00
Aplicação Contra Varicela	19, 5485
Aplicação Haemoph.Influenzae B	0, 298
Aplicação Contra Hepatite A	22, 9461
Aplicação Contra Meningite A/C	18, 50

Quadro 17 - Preços dos Serviços Prestados

Fonte: Faturas do Governo do Estado - Minas Gerais, elaborado pela autora

Seguindo o modelo de Slomski (1996), que toma como parâmetro os menores preços de mercado à vista, ou seja, os valores praticados pelo SUS, adotou-se, então, para esta pesquisa, os valores de doses que constam nas faturas do Governo do Estado de Minas Gerais – Gerência Regional de Saúde de Patos de Minas. O Estado recebe as faturas e as vacinas do Ministério da Saúde e encaminha para os Municípios que estão sob sua responsabilidade. Essas faturas acompanham as vacinas recebidas na SMS, e não são pagas, ou seja, são confeccionadas somente para controle e conhecimento do Governo. Constam, nessas faturas: os códigos, a descrição dos produtos, a unidade, o lote, o fabricante, a validade, a quantidade, os valores unitários e os valores totais. Portanto, os valores usados nesta pesquisa são do Ministério da Saúde através do Sistema Único de Saúde (SUS).

### 5.6.3 Mensuração da Receita Econômica Gerada pela Entidade

Para mensurar a receita econômica, multiplicam-se os serviços prestados à comunidade, pelo menor preço de mercado à vista, ou seja, os valores do Governo. O quadro a seguir demonstra as receitas econômicas geradas na Vigilância Epidemiológica.

SERVIÇOS PRESTADOS NA VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA (VACINAS)	TOTAL DE ATEND. - 2010	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
<b>PROCEDIMENTOS</b>			
Aplicação BCG	1.690	0,7188	1.214,77
Aplicação BCG (Hanseníase)	24	0,7188	17,25
Aplicação Contra Hepatite B	11.494	1,20	13.792,80
Aplicação de Rotavírus Humano	3.133	19,303	60.476,30
Aplicação de Pneumocócica 10 valen	5.937	30,80	182.859,60
Aplicação de Meningocócica Conjug	5.264	19,00	100.016,00
Aplicação Contra Poliomelite Oral	6.571	0,3473	2.282,11
Aplicação de Tetravalente	5.095	8,226	41.911,47
Aplicação de Tripl. Viral - Rotina	3.059	6,16	18.843,44
Aplicação de Tripl. Viral - MIF	175	6,16	1.078,00
Aplicação de Tripl. Viral - Homens	75	6,16	462,00
Aplicação de Tripl. Viral - DTP	2.855	0,428	1.221,94
Aplicação de Dupla Adulto - dt	8.783	0,345	3.030,14
Aplicação Contra Febre Amarela	7.339	0,9854	7.231,85
Aplicação Contra Raiva Cel. Vero	634	23,9671	15.195,14
Aplicação Dupla Viral - Rotina	12	0,345	4,14
Aplicação Dupla Viral - MIF	14	0,345	4,83
Aplicação Dupla Viral - Homens	13	0,45	5,85
<b>TOTAL DE VACINAS PROC. NORMAIS</b>	<b>62.167</b>	<b>125,6594</b>	<b>449.647,63</b>
<b>PROCEDIMENTOS - IMUNOBIOLOGICOS ESPECIAIS</b>			
Aplicação de Inativa Contra Polio	2	8,7941	17,59
Aplicação de Tríplex Acelular	12	18,8387	226,06
Aplicação Contra Pneumococo	150	12,8633	1.929,50
Aplicação Contra Influenza	10	7,00	70,00
Aplicação Contra Varicela	6	19,5485	117,29
Aplicação Haemoph. Influenzae B	4	0,298	1,19
Aplicação Contra Hepatite A	16	22,9461	367,14
Aplicação Contra Meningite A/C	12	18,50	222,00
<b>TOTAL DE VACINAS PROC. IMUN. ESPECIAIS</b>	<b>212</b>	<b>108,7887</b>	<b>2.950,77</b>
<b>TOTAL DA RECEITA ECONÔMICA NO ANO</b>	<b>62.379</b>		<b>452.598,40</b>

Quadro 18 - Receita Econômica Gerada na Entidade

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Observa-se que, no ano de 2010, a Vigilância aplicou sessenta e duas mil e trezentas e setenta e nove doses de vacinas que, multiplicadas pelo valor de doses de vacinas do governo, totalizam um valor de R\$ 452.598,40 (Quatrocentos e cinquenta e dois mil e quinhentos e noventa e oito reais e quarenta centavos), sendo, portanto, esse valor, a Receita Econômica gerada pela Vigilância em 2010. Ressalta-se que, de acordo com o modelo de Slomski (1996), os menores preços de mercado à vista são os praticados pelo SUS.

Na próxima seção, é demonstrado o Resultado Econômico gerado pelos serviços prestados pela Entidade pesquisada.

### **5.7 Demonstração do Resultado Econômico**

São demonstrados, nesta seção, os cálculos para elaboração da Demonstração do Resultado Econômico proposto por Slomski (1996), de forma a viabilizar a análise e a interpretação da mensuração do resultado econômico, conforme preconiza o artigo 85 da Lei 4.320/64. Ressalta-se que essa demonstração consta na Resolução CFC 1.133/08 e na portaria nº 665/2010.

Sendo assim, no Balanço Orçamentário, obteve-se um superávit de R\$ 69.491,66 (sessenta e nove mil e quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), uma Receita Orçamentária de R\$ 438.793,49 (quatrocentos e trinta e oito mil e setecentos e noventa e três reais e quarenta e nove centavos) e uma Despesa Orçamentária de R\$ 369.301,83 (trezentos e sessenta e nove mil e trezentos e um reais e oitenta e três centavos).

No Balanço Financeiro, verificou-se uma disponibilidade para o exercício seguinte de R\$ 150.938,16 (cento e cinquenta mil e novecentos e trinta e oito reais e dezesseis centavos), sendo os recursos recebidos de R\$ 531.353,31 (quinhentos e trinta e um mil e trezentos e cinquenta e três reais e trinta e um centavos) e os pagamentos de R\$ 380.415,15 (trezentos e oitenta mil e quatrocentos e quinze reais e quinze centavos) e um resultado financeiro do exercício no valor de R\$ 69.491,66 (sessenta

e nove mil e quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), o que significa que houve um superávit financeiro.

Observa-se que, no Balanço Patrimonial, obteve-se um Ativo Real Líquido de R\$ 128.052,58 (cento e vinte e oito mil e cinquenta e dois reais e cinquenta e oito centavos). Percebe-se, também, que houve uma redução no Patrimônio Líquido de R\$ 8.413,46 (oito mil e quatrocentos e treze reais e quarenta e seis centavos), devido à depreciação dos Bens Móveis no ano de 2010, o que é verificado também na Demonstração das Variações.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		R\$
( + )	RECEITA ECONÔMICA	452.598,40
( - )	CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	(243.832,96)
( = )	MARGEM BRUTA	208.765,43
( - )	DEPRECIACÕES	(8.413,46)
( - )	CUSTOS INDIRETOS	(46.107,19)
( = )	RESULTADO ECONÔMICO	154.244,78

Quadro 19 – Demonstração do Resultado Econômico  
Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Diante desses resultados e para calcular a Demonstração do Resultado Econômico, apuraram-se os Custos dos Serviços Prestados com pessoal, material de consumo e serviços de terceiros no valor de R\$ 243.832,96 (Duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e trinta e dois reais e noventa e seis centavos), a depreciação dos bens móveis no ano de 8.413,46 (oito mil e quatrocentos e treze reais e quarenta e seis centavos) e os custos indiretos gastos na prestação dos serviços no valor de R\$ 46.107,19 (Quarenta e seis mil e cento e sete reais e dezenove centavos). Ressalta-se que os custos foram apurados, observando a Resolução CFC Nº 1.129/08 subsistemas de Custos, onde são registrados, processados e evidenciados os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela Entidade Pública.

Dessa forma, de acordo com o modelo proposto por Slomski (1996), verificou-se que a Vigilância obteve em 2010 um Resultado Econômico positivo de R\$ 154.244,78 (cento e cinquenta e quatro mil e duzentos e quarenta e quatro reais e setenta e oito centavos), gerando, assim, um lucro econômico para a sociedade naquele montante. Visando demonstrar o Resultado obtido na Vigilância, será apresentado, também, um quadro comparativo de resultados. No entanto, de acordo com Slomski (2001), os resultados dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial não devem ser vistos como resultados sem significado, da mesma forma que o resultado apresentado pela demonstração das variações patrimoniais. Esses resultados têm um objetivo definido, que é o de evidenciar os dados financeiros e patrimoniais da entidade. A análise e interpretação dos resultados econômicos está prevista no art. 85, da Lei 4.320/64.

DEMONSTRATIVO CONTÁBIL	RESULTADO	DENOMINAÇÃO
1. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	69.491,66	SUPERÁVIT
2. BALANÇO FINANCEIRO	69.491,66	SUPERÁVIT
	150.938,16	SALDO EXERC. SEGUINTE
3. BALANÇO PATRIMONIAL	135.540,70	SUPERÁVIT
	128.052,58	ATIVO REAL LÍQUIDO
4. DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	56.216,66	SUPERÁVIT
5. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	154.244,78	LUCRO ECONÔMICO

Quadro 20 – Comparativo de Resultados

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Diante do exposto, analisando e interpretando o Resultado Econômico na Vigilância, no ano de 2010, percebe-se que o retorno do investimento feito foi significativo, pois com os R\$ 369.301,83 (trezentos e sessenta e nove mil e trezentos e um reais e oitenta e três centavos), gastos, a Entidade, por meio dos serviços prestados, gerou um lucro econômico de R\$ 154.244,78 (cento e cinquenta e quatro mil e duzentos e quarenta e quatro reais e setenta e oito centavos). Segundo Slomski (2001), esses resultados demonstram que a Entidade foi administrada de maneira eficiente.

Dessa forma, este trabalho verificou a aderência do modelo conceitual de Resultado Econômico proposto por Slomski (1996), um dos objetivos desta pesquisa. Ressalta-se que a Resolução CFC 1.133/08, bem como a Portaria nº 665/ 2010, traz a Demonstração do Resultado Econômico. Essa demonstração não consta na Lei 4.320/64, sendo sua elaboração considerada um avanço para as Entidades Públicas, pois possibilita a análise e interpretação dos resultados econômicos conforme Art.85 da Lei 4.320/64.

Observa-se, também, que a elaboração desta demonstração atende, em parte, ao que determina um dos princípios da Administração Pública, o da eficiência que exige presteza, perfeição e rendimento funcional na execução da função administrativa, de forma que os serviços devem buscar resultados positivos e atendimento satisfatório das necessidades da sociedade.

A seguir, será apresentado o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade, segundo o modelo de Bonacim *et al.*(2007).

### **5.8 Cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade**

Após o cálculo do Resultado Econômico, seguindo o modelo proposto por Slomski (1996), obteve-se um resultado econômico positivo, considerando como receita econômica a multiplicação dos serviços prestados pelo menor preço de mercado à vista, ou seja, os valores praticados pelo SUS. Esta pesquisa procurou também calcular o Valor Econômico Agregado à Sociedade. Esse cálculo demonstra o que a sociedade pagaria se não tivesse os serviços prestados pelo Governo. Portanto, como parâmetro para comparação e aplicação do cálculo, foi utilizada também a receita econômica obtida na iniciativa privada por meio de duas Clínicas do Município.

Sendo assim, para calcular o Valor Econômico Agregado à Sociedade, será demonstrado, inicialmente, um quadro com os valores de doses cobrados nas Clínicas de Patos de Minas e, posteriormente, um quadro demonstrando o valor total

de vacinas aplicadas no Município, multiplicadas pelos valores das Clínicas, demonstrando o que a sociedade pagaria se não tivesse o serviço prestado pela Vigilância no Município. E, por último, um quadro comparativo de Receitas entre os valores aplicados do governo, já discutidos anteriormente, e os valores das Clínicas particulares situadas em Patos de Minas. Observa-se que, no Município, só há duas clínicas que prestam os serviços de vacinas à sociedade, por isso foram utilizadas na pesquisa. Foram comparados os valores entre as duas Clínicas e escolhido, entre elas, o menor valor de dose das vacinas.

Observa-se que algumas das vacinas oferecidas pelo governo não estão disponíveis nas clínicas, mas os responsáveis pelo orçamento das clínicas recorreram aos laboratórios para conseguirem os valores das vacinas que não tinham disponíveis, com objetivo de não prejudicar os dados da pesquisa. Mesmo assim, ficaram sete vacinas sem o preço de venda ao paciente. Os responsáveis pelas clínicas disseram que colocam em média 30% sobre o valor de doses pagas aos laboratórios para serem repassados aos pacientes. No quadro abaixo, estão demonstrados os valores que são cobrados nas clínicas, caso a sociedade recorra a elas para tomarem as vacinas.

<b>VALOR DOS SERVIÇOS NAS CLÍNICAS</b>	<b>VALOR DOSE</b>	<b>QUANT. DOSES</b>	<b>VALOR TOTAL-DOSES</b>
<b>PROCEDIMENTOS</b>			
Aplicação BCG	5,00	02	10,00
Aplicação BCG (Hanseníase)	-	02	-
Aplicação Contra Hepatite B - Infantil	50,00	04	200,00
Aplicação Contra Hepatite B - Adulto	92,50	04	370,00
Aplicação de Rotavírus Humano	120,00	02	240,00
Aplicação de Pneumocócica 10 valen (13)	160,00	03	480,00
Aplicação de Meningocócica Conjug.	99,00	03	297,00
Aplicação Contra Poliomielite Oral	-	03	-
Aplicação de Tetravalente	93,00	03	279,00
Aplicação de Tripl. Viral - Rotina	60,00	02	120,00
Aplicação de Tripl. Viral - MIF	60,00	02	120,00
Aplicação de Tripl. Viral - Homens	60,00	02	120,00
Aplicação de Tripl. Viral - DTP	63,00	03	189,00
Aplicação de Dupla Adulto - dt	10,00	03	30,00
Aplicação Contra Febre Amarela	60,00	01	60,00
Aplicação Contra Raiva Cel.Vero	-	01	-
Aplicação Dupla Viral - Rotina	-	02	-
Aplicação Dupla Viral - MIF	-	02	-
Aplicação Dupla Viral - Homens	-	02	-
<b>TOTAL DE VACINAS PROC. NORMAIS</b>			<b>2.515,00</b>
<b>PROCEDIMENTOS - IMUNOBIOLOGICOS ESPECIAIS</b>			
Aplicação de Inativa Contra Pólio	-	03	-
Aplicação de Tríplice Acelular	63,00	03	189,00
Aplicação Contra Pneumococo- Infantil	199,00	01	199,00
Aplicação Contra Pneumococo- Adulto	75,00	01	75,00
Aplicação Contra Influenza	50,00	02	100,00
Aplicação Contra Varicela	135,00	02	270,00
Aplicação Haemoph. Influenza B	40,00	03	120,00
Aplicação Contra Hepatite A- Infantil	99,00	02	198,00
Aplicação Contra Hepatite A- Adulto	145,00	02	290,00
Aplicação Contra Meningite A/C -C	99,00	01	99,00
<b>TOTAL DE VACINAS PROC. IMUN. ESPECIAIS</b>			<b>1.540,00</b>
<b>TOTAL DOSES</b>			<b>4.055,00</b>

Quadro 21 - Preços dos Serviços das Clínicas

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

O quadro demonstra os valores que são cobrados por doses de vacinas nas clínicas em Patos de Minas. A multiplicação das doses pelo valor unitário totaliza R\$ 4.055,00 (quatro mil e cinquenta e cinco reais). No próximo quadro, será apurado também o valor total que seria pago pela sociedade, caso não tivessem os serviços da Vigilância Epidemiológica no Município.

<b>VALOR DOS SERVIÇOS NAS CLÍNICAS</b>	<b>TOTAL DE ATEND. 2010</b>	<b>VR. TOTAL DOSES</b>	<b>VR. VACINAS</b>
<b>PROCEDIMENTOS</b>			
Aplicação BCG	1.690	10,00	16.900,00
Aplicação BCG (Hanseníase)	24	-	-
Aplicação Contra Hepatite B - Infantil	5.594	200,00	1.118.800,00
Aplicação Contra Hepatite B - Adulto	5.900	370,00	2.183.000,00
Aplicação de Rotavirus Humano	3.133	240,00	751.920,00
Aplicação de Pneumocócica 10 valen (13)	5.937	480,00	2.849.760,00
Aplicação de Meningocócica Conjug.	5.264	297,00	1.563.408,00
Aplicação Contra Poliomielite Oral	6.571	-	-
Aplicação de Tetravalente	5.095	279,00	1.421.505,00
Aplicação de Tripl. Viral – Rotina	3.059	120,00	367.080,00
Aplicação de Tripl. Viral – MIF	175	120,00	21.000,00
Aplicação de Tripl. Viral – Homens	75	120,00	9.000,00
Aplicação de Tripl. Viral – DTP	2.855	189,00	539.595,00
Aplicação de Dupla Adulto – dt	8.783	30,00	263.490,00
Aplicação Contra Febre Amarela	7.339	60,00	440.340,00
Aplicação Contra Raiva Cel. Vero	634	-	-
Aplicação Dupla Viral – Rotina	12	-	-
Aplicação Dupla Viral – MIF	14	-	-
Aplicação Dupla Viral – Homens	13	-	-
<b>TOTAL DE VACINAS PROC. NORMAIS</b>	<b>62.167</b>	<b>2.515,00</b>	<b>11.545.798,00</b>
<b>PROCEDIMENTOS - IMUN. ESPECIAIS</b>			
Aplicação de Inativa Contra Pólio	02	-	-
Aplicação de Tríplice Acelular	12	189,00	2.268,00
Aplicação Contra Pneumococo- Infantil	34	199,00	6.766,00
Aplicação Contra Pneumococo- Adulto	116	75,00	8.700,00
Aplicação Contra Influenza	10	100,00	1.000,00
Aplicação Contra Varicela	06	270,00	1.620,00
Aplicação Haemoph.Influenzae B	04	120,00	480,00
Aplicação Contra Hepatite A- Infantil	11	198,00	2.178,00
Aplicação Contra Hepatite A- Adulto	05	290,00	1.450,00
Aplicação Contra Meningite A/C –C	12	99,00	1.188,00
<b>TOTAL DE VACINAS PROC. IMUN. ESPECIAIS</b>	<b>212</b>	<b>1.540,00</b>	<b>25.650,00</b>
<b>TOTAL DOSES</b>	<b>62.379</b>	<b>4.055,00</b>	<b>11.571.448,00</b>

Quadro 22 - Preços dos Serviços das Clínicas

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Observa-se que o total de atendimentos realizado na Vigilância em 2010 multiplicado pelo valor cobrado nas clínicas totaliza um valor de R\$ 11.571.448,00 (onze milhões e quinhentos e setenta e um mil e quatrocentos e quarenta e oito reais), sendo este o valor que a sociedade pagaria caso não tivesse os serviços da Vigilância Epidemiológica no Município. No próximo quadro, será apresentado um comparativo entre as duas Receitas, a do SUS e a das clínicas.

Tabela 1 - Comparativo das Receitas

<b>ANO</b>	<b>SUS</b>	<b>MERCADO</b>
2010	452.598,40	11.571.448,00
<b>TOTAL</b>	<b>452.598,40</b>	<b>11.571.448,00</b>

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Percebe-se que existe uma diferença significativa entre os valores referenciais do Estado por meio do SUS e os valores de doses praticados pelas Clínicas. Ressalta-se que, das vacinas discriminadas acima, sete delas, por serem oferecidas na iniciativa pública, não são mais disponíveis no mercado, o que aumentaria ainda mais essa diferença. Parte dessa diferença nas receitas se explica pelos Fabricantes das vacinas serem Fundações do Estado, como a Fundação Oswaldo Cruz, o Butantan e outras Fundações. Ressalta-se que os laboratórios do Governo não fornecem vacinas para o mercado, apenas para o SUS.

Essas Fundações são as responsáveis pelo fornecimento de grande parte das doses de vacinas que a Vigilância utiliza para a prestação dos serviços para a sociedade. Elas conseguem fabricar as vacinas a um valor mínimo. Como o Estado consegue atribuir um valor mínimo às doses de vacina e como esses valores são calculados são questões a serem pesquisadas. Ressalta-se que o Estado tem gastos também com essas Fundações, mas, para a realização desta pesquisa, foram utilizados os preços discriminados nas faturas do Estado que acompanham as vacinas.

Outra parte dessa diferença pode estar relacionada aos lucros dos laboratórios e das distribuidoras que fabricam e fornecem as doses e também ao lucro das Clínicas que adquirem e repassam essas doses para a sociedade. Como já foi dito anteriormente, as Clínicas disseram cobrar uma média de 30% sobre os valores das doses recebidas dos laboratórios. Mas, como a diferença é próxima a 2.500%, observa-se que essa diferença pode estar associada aos preços elevados das doses cobradas pelos Laboratórios e pelas Distribuidoras. As Clínicas pesquisadas adquirem as doses da distribuidora SP Vacinas, também dos Laboratórios Glaxo Smith e Sanofi Pasteur, sendo esta última considerada a maior empresa mundial totalmente dedicada a vacinas para o uso humano, ambas com visão de salvar vidas humanas.

Sendo assim, se a Vigilância Epidemiológica não existisse, a sociedade atendida pagaria à iniciativa privada um valor praticamente vinte e cinco vezes maior pelos serviços prestados. Mas o valor que a sociedade pagaria ainda não pode ser considerado, para Bonacim et al. (2007), uma economia feita pela sociedade. Deve-se considerar, também, o valor do custo de oportunidade do capital investido pelo Estado, que será apresentado nas próximas Tabelas.

### 5.8.1 Cálculo do Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP)

Será demonstrado, a seguir, o cálculo do VECP apurado no ano de 2010 pela Vigilância.

Tabela 2 - Valor Econômico Agregado de Curto Prazo

<b>Valor Econômico Agregado de Curto Prazo</b>	<b>2010</b>
Receita Econômica	11.571.448,00
( - ) Custos Operacionais	(243.832,96)
( - ) Despesas Operacionais	(46.107,19)
( = ) Resultado Econômico Operacional (1)	11.281.507,84
Ressarcimentos do SUS (União)	452.598,40
( + ) Subvenções para Custeio (Governo do Estado e Autarquia)	438.793,49
( = ) Investimento Total (SUS + Orçamento) feito pelo Governo na Entidade no período	891.391,89
( x ) Taxa SELIC	10,66%
( = ) Custo de oportunidade do Capital do Estado (2)	95.022,38
Resultado Econômico Operacional (1)	11.281.507,84
( - ) Custo de oportunidade do capital do Estado (2)	(95.022,38)
<b>( = ) Valor Econômico Agregado de Curto Prazo (VECP)</b>	<b>11.186.485,47</b>

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

Percebe-se, pela TAB. 2, que o VECP é obtido através da diferença entre o Resultado Econômico Operacional (1) e o Custo de Oportunidade (2) no período. O Resultado Econômico é obtido deduzindo, da Receita Econômica, os custos e as despesas operacionais. Os valores utilizados para calcular o Resultado Econômico

(1) foram a Receita, obtida por meio dos preços das Clínicas no Município e os gastos efetivamente incorridos na execução dos serviços prestados pela Vigilância Epidemiológica à sociedade.

Para o cálculo do Custo de Oportunidade do Capital do Estado (2) de curto prazo, discriminaram-se os investimentos realizados pelo Governo em duas categorias, a primeira, o ressarcimento do SUS, em que foram considerados os valores das doses que constam nas faturas emitidas pelo Estado e, na segunda categoria, foram consideradas as subvenções para o custeio, ou seja, os valores repassados pelo Governo para o custeio das atividades e serviços prestados pela Vigilância.

Em seguida, multiplica-se o total do investimento realizado pelo Governo no período pelo seu respectivo custo, que, segundo Bonacim *et al.* (2007), é representado pela taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) que, no ano de 2010, foi de 10,66% acumulada. A taxa SELIC foi utilizada em observância à Metodologia de Cálculo do Valor Agregado para a Entidade Pública, conforme Bonacim *et al.* (2007). A SELIC é divulgada pelo Comitê de Política Monetária (COPOM) e tem sua importância na economia, pois as taxas de juros cobradas no mercado são, por ela, balizadas. Portanto, o Custo de Oportunidade do Capital do Estado é obtido pela multiplicação do investimento pela taxa SELIC.

Sendo assim, o VECP representa, segundo Bonacim *et al.* (2007), o que a sociedade pagaria se recorresse ao setor privado (1), caso a Vigilância Epidemiológica não existisse, deduzido do valor que a sociedade paga (2). Representa, assim, o quanto a sociedade ganha ou perde no período por terceirizar a prestação de um serviço para uma entidade isolada. Ainda segundo o autor, trata-se da prestação de contas do desempenho econômico, até então não realizada pelas Entidades Públicas.

### **5.8.2 Cálculo do Valor Econômico Agregado para a Sociedade (VEAS)**

Será demonstrado, a seguir, o cálculo do VEAS apurado no ano de 2010 pela Vigilância.

Tabela 3 - Valor Econômico Agregado para a Sociedade

<b>Valor Econômico Agregado para a Sociedade</b>	<b>2010</b>
Receita Econômica	11.571.448,00
( - ) Custos Operacionais	(243.832,96)
( - ) Despesas Operacionais	(46.107,19)
( = ) Resultado Econômico Operacional (1)	11.281.507,84
( = ) Investimento Total (Passivo Oneroso + PL) feito pelo Governo na Entidade no período	148.817,06
( x ) Taxa SELIC	10,66%
( = ) Custo de oportunidade para a Sociedade - LP (3)	15.863,90
Resultado Econômico Operacional (1)	11.281.507,84
( - ) Custo de oportunidade para a Sociedade - LP (3)	(15.863,90)
<b>( = ) Valor Econômico Agregado para a Sociedade (VEAS)</b>	<b>11.265.643,94</b>

Fonte: Dados da Pesquisa, elaborado pela autora

A TAB. 3 apresenta o cálculo do VEAS, que é obtido por meio da diferença entre o Resultado Econômico Operacional (1) e o Custo de Oportunidade (2) no período. O Resultado Econômico Operacional é mesmo utilizado no cálculo VECP. A diferença básica entre os dois Cálculos está no Custo de Oportunidade para a Sociedade (3), agora, calculada em função dos investimentos fixos ou de longo prazo, e não mais dos investimentos feitos em custeio e ressarcimento do SUS.

Para o cálculo do Custo de Oportunidade do Capital do Estado (3), foi considerado o investimento total, o Passivo Oneroso mais o Patrimônio Líquido do Balanço Patrimonial. O Passivo Oneroso é formado pelo valor dos restos a pagar de R\$ 15.397,46 (quinze mil e trezentos e noventa e sete reais e quarenta e seis centavos) mais a dívida fundada interna no valor de R\$ 5.367,02 (cinco mil e trezentos e sessenta e sete reais e dois centavos). O Patrimônio Líquido é o Resultado Patrimonial do exercício, ou seja, o Ativo Real Líquido, apurado no Balanço Patrimonial no valor de R\$ 128.052,58 (cento e vinte e oito mil e cinquenta e dois reais e cinquenta e oito centavos). Somando o Passivo Oneroso mais o Patrimônio Líquido, encontra-se o valor de R\$ 148.817,06 (cento e quarenta e oito mil e oitocentos e dezessete reais e seis centavos, sendo então, este, o valor do investimento total feito pelo governo no período.

Sendo assim, o VEAS representa, segundo Bonacim *et al.*(2007), o valor devolvido

para a sociedade por ela deixar o capital investido na Entidade. Portanto, neste momento, esses cálculos atendem ao segundo objetivo da pesquisa que é aplicar a metodologia de cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade (VEA), de Bonacim *et al.*(2007).

Após a verificação da aderência do modelo de Slomski e da aplicação da metodologia de cálculo do VECP e do VEAS de Bonacim *et al.*(2007), e de acordo com os resultados obtidos, conclui-se que a SMS, em relação à vigilância epidemiológica, está agregando valor econômico ao Município de Patos de Minas, ou seja, a SMS está sendo administrada de maneira eficaz e, conseqüentemente, contribuindo para o bem-estar social. A seguir, serão apresentados os resultados das entrevistas.

## **5.9 Resultados das Entrevistas com os responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade**

Em conformidade com os objetivos específicos da pesquisa, este item privilegia os aspectos relacionados ao entendimento dos sujeitos em relação à Transparência na Administração Pública e em relação às Demonstrações nas Entidades Públicas.

### **5.9.1 Análise dos dados demográficos e ocupacionais dos sujeitos**

Em termos demográficos, foram entrevistados seis profissionais, entre eles, os responsáveis pela Vigilância Epidemiológica da SMS e os responsáveis pela Contabilidade da Prefeitura. Foi possível caracterizar os sujeitos de acordo com diferentes parâmetros: idade, sexo, formação escolar, tempo em que trabalha na Entidade, tempo de dedicação na Entidade, se tem outra ocupação e a trajetória profissional.

A maioria dos respondentes tem acima de 31 anos, apenas o E05 tem menos de 30 anos, isso pode significar que são profissionais mais experientes. Em relação ao sexo, três dos respondentes são masculinos (E01, E03, E05) e três são do sexo feminino (E02, E04, E06). Todos os respondentes têm especialização completa, parte desse resultado se deve à faixa etária, acima de 31 anos de idade, e parte se deve ao cargo que ocupam na SMS e na Prefeitura de Patos de Minas. Isso demonstra, também, a importância do conhecimento na execução de cargos de maior responsabilidade.

Em relação ao tempo em que trabalham na Entidade, três deles trabalham há menos de 5 anos (E03, E04, E05), um há mais de 11 anos (E01) e dois há mais de 16 anos (E02, E06). O fato de três respondentes trabalharem há menos de 05 anos na função se explica pela troca de gestão, pois, quando vence o mandato do Prefeito, geralmente são substituídos os responsáveis que foram nomeados, entretanto alguns dos responsáveis permanecem no cargo de chefia. Dos seis sujeitos, apenas o E04 não tem cargo efetivo.

Todos os respondentes trabalham acima de 06 horas, horário de trabalho determinado na Prefeitura e na SMS, conforme Projeto de Lei 069/2010 que regulamenta o período de 06 horas para os servidores do Município de Patos de Minas. Isso denota a dificuldade e a responsabilidade no exercício da função dos cargos de maior responsabilidade.

Em relação ao cargo que ocupam, todos são de responsabilidades em relação à função que exercem. Esse fato se justifica pela representação dos sujeitos na coleta dos dados. Foram escolhidos seis sujeitos que são representativos e que são capazes de fornecer os dados necessários à realização da pesquisa. Os cargos são: chefe da vigilância epidemiológica, gerente da vigilância epidemiológica, diretor da vigilância em saúde, secretaria municipal de saúde, gerente de coordenação contábil da Prefeitura e diretor de contabilidade da Prefeitura.

Quando são questionados se têm outra ocupação, apenas dois dentre os respondentes (E03, E05) têm outra ocupação, isso demonstra a dificuldade e o compromisso dos respondentes no exercício da função. Os dois respondentes que

têm outras ocupações, provavelmente, as têm para melhorar sua composição de renda.

Em síntese, considerando os sujeitos pesquisados, pode-se deduzir, em termos demográficos e ocupacionais, que a maioria tem idade superior a 31 anos, tem especialização, trabalha mais de 06 horas diárias e ocupa cargos de maior responsabilidade.

Quanto à trajetória profissional, quatro dos respondentes, antes de assumirem o cargo atual, já trabalhavam na área de saúde mais especificamente como enfermeiros (E01, E02, E03, E04). Dois dos respondentes atuavam no comércio e já trabalhavam na área de Contabilidade e Consultoria (E05, E06).

### **5.9.2 Análise dos Processos de Trabalho**

Em relação à descrição da função que exercem, os profissionais responderam que, no geral, as funções são complexas e demandam muita responsabilidade. As funções ligadas à Vigilância são de gerenciamento dos sistemas de informações, manutenção do banco de dados, elaboração de projetos, planos de ações, investigação e controle de doenças, observação das fontes notificadoras, atendimento de metas, pactuações, enfim, a descentralização e a busca constante do atendimento aos planos e o fornecimento de informações em tempo hábil para Gerência Regional de Saúde, SMS, Estado, Ministério da Saúde, mídia e sociedade como um todo.

Quanto aos profissionais ligados à Contabilidade, as funções do ponto de vista gerencial são: coordenar todos os serviços de contabilidade, serviços financeiros, orçamentários e patrimoniais, dar suporte ao secretário de finanças, montar relatórios gerenciais, dentre outros. Sob a ótica Fiscal, o ponto principal é o atendimento às normas do Tribunal de Contas e da Secretaria do Tesouro Nacional, a observação ao processo de convergência do Plano de Contas único aplicado ao

setor público e convergência em relação às normas internacionais de contabilidade pública, também em relação à prestação de contas.

Quando é perguntado como eles percebem a responsabilidade dos cargos que assumem, os respondentes explicam que a área de vigilância é extremamente importante dentro da SMS (E01, E02, E03), e deixam claro que exercer cargo comissionado é muito complexo, são muitos os problemas (E02), lidar com pessoas não é fácil, a carga horária não ajuda (E03), a questão do funcionalismo é complicado (E01, E03), a falta de um sistema adequado prejudica muito o serviço, enfim, é muita coisa a se fazer (E01, E02, E03).

Os responsáveis pela Contabilidade percebem as vantagens e desvantagens do cargo. As vantagens são em relação ao reconhecimento e ao quanto é gratificante assumirem o cargo, e que têm de estar sempre atualizados, pois há pesquisas constantes, mudanças todo dia, sempre uma situação nova aparece (E05). Mas, também há desvantagens, o serviço exige muito (E06), são muitas as cobranças, e existe uma grande frustração em relação à remuneração que é incompatível com a remuneração da região (E05).

Quando são questionados sobre a imagem que fazem da Entidade, responderam que a SMS é estruturada, mas falta um caminho a percorrer para melhorar os serviços prestados para a população (E01), eles responderam também que gostam de trabalhar na vigilância (E01, E02, E03). Outro respondente disse que acredita na vigilância, no controle das doenças, na imunização do controle e na erradicação e que por isso está no cargo (E02). A SMS precisa investir na Educação permanente e no setor de comunicação (E04). Os responsáveis pela Contabilidade responderam que a Prefeitura tem seu papel na sociedade que é de prestar serviços, e que gostam de se sentirem parte desse processo de gerar informação e ajudar o Município (E06), eles asseguram também que, em relação aos processos administrativos e contábeis, Patos de Minas é referência na região (E05).

Quanto às principais dificuldades enfrentadas no desenvolvimento das funções, responderam que os sistemas são o principal entrave no desempenho de suas funções (E01, E03, E04, E06), em segundo lugar, vem a área física que é

inadequada (E01, E03), seguida da dificuldade e morosidade na aquisição de equipamentos (E01), a carga horária (E03), o fechamento das salas de vacinas uma hora antes do fechamento das Unidades Básicas de Saúde (E04), e a falta de consideração de outros setores, secretarias e outras instituições e das fontes notificadoras (E01, E02, E03). Falta conhecimento e respeito pela importância do trabalho desenvolvido pela vigilância (E01,E02,E03). Os profissionais contábeis associam, às dificuldades, a cultura dos servidores, a resistência em mudanças e a falta de pessoal para execução dos serviços.

Sobre os serviços que prestam à sociedade, eles esclarecem que é uma gama muito grande de serviços que vai desde o controle de estoques, distribuição de vacinas, calendário de vacinação, controle do cartório de nascidos e óbitos, das internações hospitalares do pré-natal dos SIS-Colo até a notificação, investigação, encaminhamento de exames e resultados, inspeção e supervisão das salas de vacinas (E01, E02, E03). Também gerar as informações, consolidar e repassar as informações para SMS, GRS, Estado, União, mídia e sociedade, das doenças investigadas e das situações de doenças no Município (E01, E02, E03). Ressaltaram também a capacitação dos profissionais (E02, E03).

Para a Contabilidade, os serviços que eles prestam está associado a traduzir em números todos os serviços prestados. Mostrar para a sociedade, dar transparência dos atos contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais da Prefeitura são um dos serviços mais importantes da contabilidade (E06). A contabilidade é o principal veículo de transparência junto à sociedade (E05). Outra função é assegurar o registro fidedigno da realidade patrimonial da Prefeitura (E05).

Na vigilância, os serviços são prestados por meio dos sistemas de informações, cada atividade tem um sistema de controle (E01, E02). Os dados são consolidados e repassados aos órgãos responsáveis pelas informações (E01). Na contabilidade, os serviços são prestados através das informações *on-line* disponibilizadas no site da Prefeitura.

Para melhorar esses serviços, os respondentes asseguram que é preciso investir em sistemas mais adequados e mais rápidos (E01, E02, E03, E04), capacitar

profissionais (E02, E03, E04), conseguir área física adequada à execução das funções (E01, E03, E04), contratar mais profissionais (E02, E03, E04) e dar maior publicidade às ações desempenhadas pela SMS (E02,E03,E04). Para a Contabilidade, também é investir em capacitação e um salário mais condigno com a realidade (E05). Deve-se também, segundo os entrevistados, trabalhar na melhoria do portal de transparência da Prefeitura, tornando-o mais acessível à população (E06).

### **5.9.3 Análise da percepção dos sujeitos em relação à Transparência na Administração Pública**

Os respondentes da vigilância percebem que a transparência na Administração Pública avançou muito, melhorou, principalmente por causa da internet, pois, antes, os dados eram mais fechados (E02, E04). Mas, segundo eles, tem muito que caminhar para que todos tenham conhecimento, é necessária uma integração (E01). Para E03, a administração peca muito na questão da divulgação, o setor de comunicação da SMS é falho, e, por causa das 06 horas, falta tempo até para as reuniões. Mas a vigilância tem um bom acesso à imprensa escrita e falada, praticamente todas as ações são divulgadas (E03). Para E04, no âmbito da união, tem-se mais transparência, mesmo assim os dados são de difícil interpretação, até para quem convive no meio, mas, para a sociedade, os dados ficam distorcidos (E04). O Estado ainda é muito omissos nessa parte de transparência, agora o Município tem muito a ser melhorado (E04), apesar de toda a prestação de contas ser feita e autorizada pelo Conselho Municipal de Saúde.

O respondente da área contábil percebe uma transparência abrangente, ele explica que:

Primeiramente, sem a transparência não tem democracia, a transparência é um dos pilares de sustentabilidade da democracia. É mais que óbvio, porque o Patrimônio não é do Prefeito não é do gestor, o Patrimônio é do povo, o povo tem que saber o que é feito do seu dinheiro, a sua contribuição, porque o imposto, o tributo é propriamente dito, é uma contribuição que a sociedade faz para

manutenção da máquina pública, para ser revestida em educação, saúde, promoção social, trabalho etc.(E05).

O respondente E06 percebe que a transparência é uma das coisas mais importantes que já aconteceu nos últimos tempos na Administração Pública, é bom para colocar as informações disponíveis para a população e também evitar fraudes e corrupções.

Para melhorar a transparência na Administração Pública, os respondentes da vigilância consideram que é necessário divulgar mais, deixar as informações mais disponíveis, promover mais participação da população (E02, E04), ter mais reuniões, trocas de informações (E01, E03). Recomendam, assim, um *link* da saúde disponível à população com todas as receitas e despesas da SMS, como já é feito ao Conselho Municipal de Saúde (CMS) (E04) e melhorar os setores de comunicação da SMS (E03, E04). Enfim, propõem uma normatização mensal para divulgação interna e externa e discussão de todas as ações (E03).

Os respondentes da área contábil consideram que, recentemente, teve-se um avanço em 2009, com a emenda da LRF, lei complementar 131/2009 que alterou o artigo 48 que determina em tempo real a divulgação de todos os procedimentos de receita e despesa (E05). Um dos mecanismos para ser melhorado são as audiências públicas, existe uma grande frustração em preparar as audiências e não ter participação de mais vereadores e da sociedade nas reuniões (E05, E06).

Os instrumentos de comunicação usados para dar transparência na vigilância são os boletins, relatórios, o repasse de informações para os órgãos públicos, entrevistas na mídia, rádio e TV local e jornais (E01, E02, E03). A internet é considerada o melhor instrumento de comunicação. A vigilância usa também as parcerias com comércios, escolas e órgãos do Governo, para ajuda financeira e também para divulgação, mas falta uma normatização, um jornal da própria SMS, para melhorar a transparência (E03, E04).

Na contabilidade, além da exigência do artigo 48, são publicados, também, os balanços e balancetes e diversas demonstrações via *web* (E05). Segundo os entrevistados, para outras informações de que a sociedade precisar, basta procurar

o setor contábil que eles disponibilizarão (E05). O respondente E06 completa dizendo que há o portal da transparência em que é colocada a execução orçamentária e também as prestações de contas enviadas para o Tribunal de Contas. Além disso, também foi ressaltado que o mais importante são as reuniões quadrimestrais na câmara (E06).

Para melhorar a transparência na vigilância, os outros setores devem ter conhecimento da importância e do trabalho da vigilância, da sua rotina (E01, E02), sobre o que é a vigilância, seu objetivo e suas fontes. Também foi citada a necessidade de criar mecanismos de normatização para divulgação e discussão das informações (E03), melhorar a parte de informatização, pois, apesar de ser alto o custo, o benefício dos resultados compensa o investimento e melhorar também o setor de comunicação na SMS e parte da educação permanente (E04).

Quanto à melhoria na transparência para o setor contábil, eles esclarecem que basicamente todo o processo de transparência também envolve a contabilidade, pois ela gera informações para os gestores e para a sociedade e também para as prestações de contas (E05). Também observou-se que um dos avanços para melhorar as informações consiste na padronização das informações contábeis e na criação de um plano de contas único na busca da rapidez e simplificação das informações (E05, E06). Para o respondente E06:

Acho que as demonstrações contábeis novas vão facilitar muito esse papel. Hoje nossas demonstrações não dão muita transparência, análise para a sociedade, o novo modelo traz a demonstração resultado econômico, apesar dela ser facultativa, eu acho que a administração deve fazer de tudo para estar apresentando para mostrar a sociedade, acho que é um grande passo, para estar melhorando esta dinâmica de apresentação de números.

Em síntese, os respondentes percebem a importância da transparência no setor público, sendo considerada um dos pilares de sustentabilidade da Democracia. A internet, para eles, é o melhor meio de comunicação para difusão da transparência. Percebem, também, uma evolução da transparência no Brasil, principalmente após a publicação da LRF, e das novas mudanças relacionadas às demonstrações contábeis e ao plano de contas único. Ressalta-se também que a transparência está

diretamente relacionada ao princípio da publicidade. Esse princípio esclarece que a publicidade dos atos e dos contratos administrativos garante seus efeitos externos e propicia seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo.

#### **5.9.4 Análise do Entendimento dos sujeitos em relação às Demonstrações**

Quando se pergunta se os responsáveis pela vigilância têm acesso às demonstrações Contábeis segundo Lei 4.320/64, o respondente E01 diz que tem acesso sob demanda, de forma esporádica, não é um acesso dentro de uma metodologia, o respondente E02 fala que, para ser sincero, não tem esse acesso, os respondentes E03 e E04 consideram que têm acesso aos recursos no geral, aos gastos, às despesas, por meio de alguns relatórios apresentados nas reuniões realizadas no CMS, na Câmara e na Prefeitura.

Os responsáveis pela Contabilidade conhecem, têm acesso às demonstrações, porque faz parte do trabalho diário deles a elaboração das demonstrações segundo a Lei 4.320/64. Ressaltaram também que estão estudando as novas demonstrações que serão implantadas a partir de 2013, de acordo com a portaria nº 665 de 30 de Novembro de 2010.

Em relação ao que poderia ser feito para melhorar seu acesso a essas demonstrações, os respondentes da vigilância consideram que poderiam ser feitos relatórios contábeis mensais seguindo uma normatização para terem maior acesso (E01, E03), o respondente E02 enfatiza que o primeiro passo seria conhecer a Lei 4.320/64 e o respondente E04 insiste que a forma mais viável consiste em colocar todas essas informações disponíveis no site, pela internet, ou talvez produzir informativos, panfletos para o melhor conhecimento da sociedade do que está sendo feito na SMS.

Aos responsáveis pela vigilância, quando se questiona qual é o seu entendimento em relação às demonstrações Contábeis, o respondente E01 ressalta que eles têm que gastar os recursos dentro do que é preconizado pelo Ministério da Saúde, fazer

uma análise dos gastos em relação às ações que são executadas, têm que ficar atentos e não deixar que os recursos sejam devolvidos. Enfim, os respondentes não têm entendimento mais específico das demonstrações, eles relacionam as demonstrações contábeis apenas aos gastos e às receitas do Município.

Quando os responsáveis pela Contabilidade são questionados sobre o entendimento das demonstrações contábeis, respondem que:

Quando elas foram publicadas, quando a Lei na verdade a Lei 4.320/64 foi publicada, foi um grande avanço para a época, vamos imaginar, naquela época, a contabilidade era feita manual ou na máquina de escrever, eram montados tabelas, eu tenho uma dúvida como eles conseguiam fazer um traço vertical numa máquina de escrever. Na época foi um avanço muito grande, hoje não atende nossa realidade, temos que avançar, temos que melhorar, gerar fluxo de caixa, temos gerar demonstrativo econômico, temos que adequar a normas internacionais de contabilidade (E05).

O respondente E06 explica que as novas demonstrações estão mais dinâmicas, mais transparentes, mais coerentes, pois fatos e atos que não eram registrados passam a ser, como, por exemplo, as depreciações, as provisões, então, as novas demonstrações são mais coesas na apresentação dos resultados.

Quanto à percepção da existência e da utilidade de uma demonstração que calcule o Resultado Econômico da Entidade, o respondente E05 disse que o demonstrativo econômico é facultativo do ponto de vista das normas contábeis, mas o resultado econômico como um todo é complicado de ser calculado, assim, é interessante analisar caso a caso, em separado, porque o resultado econômico, na verdade, tem como objetivo demonstrar a economia ou o prejuízo que certa atividade específica está gerando para a sociedade, porque, na verdade, quem paga as contas é a sociedade. O respondente E06 complementa:

Importantíssimo eu acho, e apesar dele ser facultativo eu acho que todo administrador, todas as esferas devem se preocupar em estar implantando um sistema de custos, para ela ser gerada, precisa de um sistema de custos, porque é onde vai calcular e saber, se tal serviço está tendo resultado esperado, se ele, se os recursos que você está investindo, estão tendo retorno, se é compensativo ou não, e a partir daí o gestor vai ter condições de tomar decisões.

Então a demonstração de resultado econômico vai ser uma grande ferramenta na tomada de decisão, ela é muito importante, eu percebo que ela é uma inovação muito grande, a gente tem que fazer de tudo para que ela possa realmente pegar (E06).

Os respondentes, responsáveis pela contabilidade, respondem que o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade é, para eles, desconhecido, mas asseguram também que ele não pode ser analisado em separado, como todas as informações contábeis. Ressalta-se que, com base em um indicador, não se pode tomar decisão, mas os cálculos do VECP e dos VEAS, junto a outras informações, podem dar ao gestor suporte para tomar decisão com eficiência, eficácia visando à economia e à melhor aplicação dos recursos públicos.

Em síntese, os respondentes percebem de forma positiva as mudanças relacionadas às novas demonstrações e ao plano de contas único. Quanto à existência da demonstração de resultado econômico, entendem como relevante a sua implantação, apesar de ser facultativa e da dificuldade em se calcular, pois o governo não tem um sistema de custos adequado. Mas os resultados possibilitam a análise de quais serviços são compensativos e se os recursos investidos estão tendo retorno, assim, o gestor poderá tomar decisões mais efetivas, aumentando a *Accountability* no setor público. Enfim, a sociedade saberá se os recursos aplicados estão tendo um resultado econômico satisfatório. Em relação à metodologia de cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade, os respondentes não conheciam e ficaram surpresos com os resultados expressivos obtidos através dos cálculos do VECP e do VEAS.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou analisar o Valor Econômico Agregado à Sociedade, segundo os preceitos da Gestão Baseada em Valor como instrumento de *Accountability*, na SMS de Patos de Minas. Buscou, também, analisar o entendimento dos responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade em relação à Transparência na Administração Pública e em relação às Demonstrações Contábeis e Econômicas.

Para a realização desta pesquisa, o referencial teórico foi construído sobre quatro grandes temáticas: Administração Pública, em que são abordados os conceitos, os princípios e os serviços prestados pelo Estado. Em seguida, busca-se o entendimento do termo *Accountability*, sua origem e aplicação no Brasil e a importância da ampliação desse termo na Administração Pública. Posteriormente, são abordadas as mudanças ocorridas na Contabilidade Pública e a importância da Contabilidade Pública como instrumento de *Accountability* para a sociedade. Por último, é apresentada a Gestão Baseada em Valor, destacando a importância da criação de valor para as empresas, e a relevância do cálculo do Resultado econômico, bem como do Cálculo do Valor Econômico agregado para a sociedade.

A problematização da pesquisa indicou a necessidade de rever a literatura dos temas acima, visando responder ao questionamento da dissertação que foi: é possível demonstrar transparência de Resultado Econômico na Administração Pública por meio da *Accountability* na Secretaria Municipal de Saúde de Patos de Minas?

A Metodologia utilizada para realização desta pesquisa foi, quanto à abordagem, qualitativa, quanto aos fins, descritiva e aplicada. Quanto aos meios, optou-se pelo método de estudo de caso e pela análise documental. A Unidade de análise foi a SMS e a unidade de observação a Vigilância Epidemiológica. Os sujeitos da pesquisa são os responsáveis pela Vigilância Epidemiológica e pela Contabilidade.

Para a coleta de dados, adotou-se como técnicas o levantamento documental e a entrevista semiestruturada. O tratamento dos dados consistiu em descrição e análise

de documentos e registros formais da empresa. As demonstrações contábeis, econômicas e tabelas referenciais constituem, a base para comparação e análise dos resultados. Os dados qualitativos passaram pelas fases de: preparação, tabulação e análise de modo a facilitar a análise das entrevistas. A técnica utilizada para as entrevistas semiestruturadas foi a análise de conteúdo.

Para a realização desta pesquisa, foram elaboradas demonstrações contábeis de acordo com a Lei 4.320/64, apenas dos valores relacionados à vigilância epidemiológica, pois as demonstrações do ano de 2010 da Prefeitura do Município são consolidadas. Foram realizados também o levantamento dos recursos físicos e humanos e o das despesas orçamentárias consumidas no ano de 2010 na vigilância epidemiológica. Além disso, para o cálculo da depreciação, foram levantados e relacionados os equipamentos bem como a data de aquisição dos bens pertencentes à vigilância epidemiológica. Ressalta-se que o Município não procede ao cálculo da depreciação. No cálculo das receitas, utilizou-se a iniciativa privada através dos preços de duas clínicas do Município como parâmetro para comparação.

Alcançou-se o primeiro objetivo, mediante a aplicação do modelo de Demonstração de Resultado Econômico, proposto por Slomski (1996). Os resultados obtidos no cálculo da demonstração evidenciaram um resultado econômico positivo. De acordo com Slomski (2001), a entidade que gera um lucro econômico positivo para a sociedade, naquele momento, demonstra que foi administrada de maneira eficaz. Foi possível, então, verificar e demonstrar, por meio da aplicação do modelo de Resultado Econômico, que a SMS, em relação à administração da vigilância epidemiológica no ano de 2010, foi administrada de forma eficiente.

Buscou-se, então, atender ao segundo objetivo da pesquisa que foi aplicar a metodologia de cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade de Bonacim *et al.* (2007). Depois de realizados os cálculos de comparação das receitas, concluiu-se que a diferença entre os preços praticados pelo SUS e os preços praticados pelas clínicas é significativo. De acordo com os dados coletados, se a Vigilância Epidemiológica não existisse, a sociedade atendida pagaria à iniciativa privada um valor praticamente vinte e cinco vezes maior. Entretanto, o valor que a sociedade pagaria ainda não pode ser considerado, segundo Bonacim *et al.* (2007), uma

economia feita pela sociedade. Deve-se considerar, também, o valor do custo de oportunidade do capital investido pelo Estado.

Sendo assim, considerando o custo de oportunidade do capital investido e os resultados positivos obtidos através dos cálculos do VECP e VEAS, conclui-se que a vigilância epidemiológica está agregando valor econômico à sociedade em relação aos serviços prestados. A SMS está sendo administrada de maneira eficaz e, conseqüentemente, contribuindo para o bem-estar social.

Os outros objetivos foram alcançados por meio de entrevista semiestruturada aplicada aos responsáveis pela vigilância epidemiológica da SMS e aos responsáveis pela contabilidade da Prefeitura de Patos de Minas. A entrevista buscou analisar o entendimento dos responsáveis em relação à Transparência na Administração Pública e em relação ao entendimento das Demonstrações. As análises dos dados revelaram que os respondentes percebem a importância da transparência no setor público, sendo considerada um dos pilares de sustentabilidade da Democracia. Percebem, também, uma evolução da transparência no Brasil, principalmente após a publicação da LRF e das novas mudanças relacionadas às demonstrações contábeis e ao plano de contas único.

Em relação às Demonstrações, os respondentes percebem de forma positiva as mudanças relacionadas às novas demonstrações e ao plano de contas único. Quanto à demonstração de resultado econômico, entendem como relevante a sua implantação, apesar de ser facultativa e da dificuldade em se calcular, pois o governo não tem um sistema de custos adequado. Todavia, asseguram que os resultados obtidos por meio da demonstração de resultado econômico possibilitam a análise de quais serviços são compensativos e se os recursos investidos estão tendo retorno, o que poderá levar o gestor a tomar decisões mais efetivas, aumentando a *Accountability* no setor público. Enfim, a sociedade saberá se os recursos aplicados estão tendo um resultado econômico satisfatório.

Conclui-se, então, que, para demonstrar transparência de Resultado Econômico na Administração Pública por meio da *Accountability*, as Entidades Públicas precisam buscar instrumentos de avaliação de desempenho e implantar mecanismos como a

demonstração de resultado econômico e o cálculo do valor econômico agregado à sociedade, para revelarem aos cidadãos com eficiência e transparência a gestão dos recursos públicos.

Convém salientar que uma das limitações deste estudo refere-se ao fato de que este tipo de pesquisa não permite generalizações dos resultados obtidos, uma vez que se encontra fundamentado apenas no contexto abordado.

Diante do cenário descrito, espera-se que os resultados desta pesquisa contribuam para demonstrar a importância de análises e interpretações econômicas nas Entidades Públicas. Importante também salientar que as contribuições desta pesquisa para a academia estão relacionadas ao fato de se ter poucos estudos sobre a Demonstração do Resultado Econômico em Entidades Públicas.

Portanto, longe de esgotar essas discussões e como consequência das análises desta pesquisa, surgem questionamentos que abrem novas possibilidades de futuras investigações do assunto no âmbito acadêmico. Analisar como o Estado consegue atribuir um valor mínimo às doses de vacina e como esses valores são calculados são questões a serem pesquisadas, também a viabilidade de maior investimento do Estado para ampliar a produção de vacinas nas Fundações governamentais.

Outro ponto a ser observado refere-se à unidade de observação da pesquisa, pois foi analisada apenas a vigilância epidemiológica que pertence ao Bloco da Vigilância em Saúde. Há mais 05 Blocos dentro da SMS. O Município pesquisado recebeu em 2010, do Governo Federal, Estadual e Municipal, para aplicação na Saúde, o valor aproximado de R\$ 73.000.000,00 (setenta e três milhões de reais) e, para a vigilância epidemiológica, cerca de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Isso demonstra que uma pesquisa mais abrangente mostraria uma diferença mais significativa de valor econômico agregado à sociedade.

Ressalta-se também que, só em Minas Gerais, existem 853 Municípios. Portanto, se fossem analisados os gastos de Saúde em Minas Gerais, que são mais de R\$ 50

bilhões aplicados em saúde no ano, o valor econômico agregado à sociedade seria expressivo. Estas são questões também a serem estudadas.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. **Políticas Fiscais e Accountability: o Caso Brasileiro**. Encontro da ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – Atibaia- SP 24 a 27 de setembro, de 2003. Disponível em:

<[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=48&cod\\_evento\\_edicao=7&cod\\_edicao\\_trabalho=1984](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=48&cod_evento_edicao=7&cod_edicao_trabalho=1984)>. Acesso em: 21 ago.2010.

AMARAL, Marcelo Santos; PINHO, José Antonio Gomes de. **Sociedade da Informação e Democracia: Procurando a Accountability em Portais Municipais da Bahia**. XXXII Encontro da ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – Rio de Janeiro- RJ 06 a 10 de setembro, 2008.

Disponível

em:<[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=391&cod\\_evento\\_edicao=38&cod\\_edicao\\_trabalho=8654](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=391&cod_evento_edicao=38&cod_edicao_trabalho=8654)>. Acesso em: 21 ago.2010.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70 Ltda,2004.

BEHN, Robert D.**O novo Paradigma da gestão pública e a busca da accountability** Democrática 1998.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan. ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. AMBROZINI, Marcelo Augusto. JÚNIOR, Antônio Carlos Pacagnella. **A mensuração do valor econômico agregado à sociedade por entidades públicas como instrumento de accountability: um estudo de caso em um hospital universitário público**. XXXI Encontro da ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – Rio de Janeiro-RJ, 22 a 26 de setembro, 2007.

Disponível em:

[http://www.anpad.org.br/ler\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=7084&cod\\_evento\\_edicao=33](http://www.anpad.org.br/ler_pdf.php?cod_edicao_trabalho=7084&cod_evento_edicao=33). Acesso em: 02 jun. 2010.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos Jurídicos. Lei. 4.320/64: Estatui Normas Gerais de **Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municipais e do Distrito Federal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm).>. Acesso em: 04 de out. 2010.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos Jurídicos. Lei Complementar Nº 101 de 04 de 2000: Estabelece **normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 04 de out. 2010.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) Acesso em: 15 out.2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade Resolução Nº 1.135/08. Aprova NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 16.8 **Controle Interno**. Disponível em <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1135.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc)>. Acesso em: 04 de out.2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda Portaria Nº 665/10. **Atualiza os Anexos nº 12, 13, 14, 15, 18,19 20 da Lei 4.320/64**. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1135.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc)>. Acesso em: 24 de fev.2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 1.133/08. Aprova NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 16.6 **Demonstrações Contábeis**. Disponível em <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1133.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc)>. Acesso em: 07 de fev.2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade Resolução Nº 1.136/08. Aprova NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 16.9 **Depreciação, Amortização e Exaustão**. Disponível em <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1136.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1136.doc)>. Acesso em: 07 de fev.2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade Resolução Nº 1.129/08. Aprova NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 16.2 **Patrimônio e Sistemas Contábeis**. Disponível em <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1129.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc)>. Acesso em: 25 de mar.2011.

BRASIL.Ministério da Saúde.PROGRAMA Nacional de Imunizações - PNI. Disponível em: <<http://pni.datasus.gov.br/>>.Acesso em 20 de mar.2011.

CENEVIVA, Ricardo. **Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente**. Encontro da EnAPG – Encontro de Administração Pública e Governança – São Paulo – SP, 22 a 24 de novembro, 2006. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/ler\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=6566&cod\\_evento\\_edicao=21](http://www.anpad.org.br/ler_pdf.php?cod_edicao_trabalho=6566&cod_evento_edicao=21)>. Acesso em: 02 ago.2010.

CARLSSON, Rolf H. **Ownership and Value Creation-Strategic Corporate Governance in the New Economy**. England: John Wiley & Sons Ltd.2001.

COLLIS, J. HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

EHRBAR, EVA: **Valor Econômico Agregado: A Verdadeira Chave para a Criação de Riqueza**. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 2004.

FILHO, Jose dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 22 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

FRANZESE, Cibele; PEDROTI, Paula Maciel. **Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro. v.39, n.2, p.207-231,mar./abr. 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L.J. **Princípios de administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Harba, 2004.

HAIR, Jr. Joseph F. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. trad.Lene Belon Ribeiro – Porto Alegre : Bookman, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

HAND,John R.M. **The Value Relevance of Financial Statements in the Venture Capital Market**.jstor:The Accounting Review,Vol.80.No.2 (Apr.,2005),pp.613-648.

Jstor.org. Disponível em: <<http://www.jstor.org/pps/4093071>> Acesso em: jul.2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACEDO, Solange Madalena Souza. (Org). **Manual de normalização da Faculdade Novos Horizontes: orientações para apresentação de trabalhos acadêmicos e científicos – padrão FNH**. 3. ed . Belo Horizonte: Faculdade Novos Horizontes, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

OLIVIERI, Cecília. **O Controle Interno como Instrumento de *Accountability* Horizontal: Uma Análise Exploratória da Controladoria Geral da União**. Encontro da EnAPG – Encontro de Administração Pública e Governança – São Paulo – SP 22 a 24 de novembro, 2006. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/ler\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=6566&cod\\_evento\\_edicao=21](http://www.anpad.org.br/ler_pdf.php?cod_edicao_trabalho=6566&cod_evento_edicao=21)>. Acesso em: 02 ago.2010.

PINHO, José Antônio Gomes de. SACRAMENTO, Ana Rita Silva. ***Accountability: Já podemos traduzi-la para o Português?*** . Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro. v.43, n.6, p.1343-1368,nov./dez, 2009.

PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Zulene F.**Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 10 ed. São Paulo : Atlas,2009.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de *Accountability***. Encontro da EnAPG – Encontro de Administração Pública e Governança – Salvador – Bahia, 12 a 14 de novembro, 2008. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=411&cod\\_evento\\_edicao=41&cod\\_edicao\\_trabalho=9877](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=411&cod_evento_edicao=41&cod_edicao_trabalho=9877)>. Acesso em: 02 ago.2010.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *Accountability* no Brasil**. XXVIII Encontro da ANPAD -

Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – Curitiba-25 a 29 de setembro, 2004. Disponível em:

<[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=39&cod\\_evento\\_edicao=8&cod\\_edicao\\_trabalho=1314](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=39&cod_evento_edicao=8&cod_edicao_trabalho=1314)>. Acesso em: 02 jun. 2010.

SCHUMPETER, Joseph A. **Essays. On Entrepreneurs, Innovations, Business Cycles, and the Evolution of Capitalism.** Library of Congress, 1909.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental : Um enfoque Administrativo.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas:** uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

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

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisas em administração.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

YOUNG, S. David e O'BYRNE, Stephen F. **EVA e Gestão Baseada em Valor.** Guia Prático para Implementação. Porto Alegre: Bookman, 2003.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA PARA OS RESPONSÁVEIS PELA VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA

#### 1- DADOS DEMOGRÁFICOS

Nome:

Idade:

Sexo:

Estado Civil:

Formação Escolar:

#### 2- DADOS OCUPACIONAIS

Tempo que trabalha na Entidade:

Tempo de dedicação na Entidade:

Cargo que ocupa na Entidade:

Tem outra ocupação:

Trajetória Profissional:

#### 3 - PROCESSOS DE TRABALHO

Descreva a sua função:

Como é ser um dos responsáveis na Vigilância Epidemiológica?

Qual é a imagem que você faz da Entidade onde você trabalha?

Quais as principais dificuldades enfrentadas no desenvolvimento de suas funções?

Quais são os serviços que a Vigilância presta a sociedade?

Como são prestados esses serviços para a sociedade?

O que poderia ser feito para melhorar estes serviços?

#### **4 - TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Como você percebe a transparência na Administração Pública?

O que poderia ser feito para melhorar a transparência na Administração Pública?

Quais os instrumentos de comunicação são usados na Vigilância Epidemiológica para evidenciar as ações e serviços prestados a sociedade?

O que poderia ser feito para melhorar a transparência na Vigilância Epidemiológica?

#### **5 – ENTENDIMENTO DAS DEMONSTRAÇÕES**

Você tem acesso às demonstrações Contábeis segundo Lei 4.320/64?

O que poderia ser feito para melhorar seu acesso a essas demonstrações?

Qual é o seu entendimento das demonstrações Contábeis?

Como você percebe a existência de uma demonstração que calcule o Resultado Econômico da Entidade?

No seu entendimento, que utilidade teria o cálculo do Resultado Econômico da Entidade?

Como você entende o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade?

No seu entendimento, que utilidade teria o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade da Entidade?

O que poderia ser feito para melhorar essas demonstrações?

## **APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA PARA OS RESPONSÁVEIS PELA CONTABILIDADE**

### **1- DADOS DEMOGRÁFICOS**

Nome:

Idade:

Sexo:

Estado Civil:

Formação Escolar:

### **2- DADOS OCUPACIONAIS**

Tempo que trabalha na Entidade:

Tempo de dedicação na Entidade:

Cargo que ocupa na Entidade:

Tem outra ocupação:

Trajetória Profissional:

### **3 - PROCESSOS DE TRABALHO**

Descreva a sua função:

Como é ser um dos responsáveis na Contabilidade?

Qual é a imagem que você faz da Entidade onde você trabalha?

Quais as principais dificuldades enfrentadas no desenvolvimento de suas funções?

Quais são os serviços que a Contabilidade presta à sociedade?

Como são prestados esses serviços para a sociedade?

O que poderia ser feito para melhorar esses serviços?

#### **4 - TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Como você percebe a transparência na Administração Pública?

O que poderia ser feito para melhorar a transparência na Administração Pública?

Quais os instrumentos de comunicação são usados na Contabilidade para evidenciar as ações e serviços prestados à sociedade?

O que poderia ser feito para melhorar a transparência na Contabilidade?

#### **5 – ENTENDIMENTO DAS DEMONSTRAÇÕES**

Você tem acesso às demonstrações Contábeis segundo Lei 4.320/64?

O que poderia ser feito para melhorar seu acesso a essas demonstrações?

Qual é o seu entendimento das demonstrações Contábeis?

Como você percebe a existência de uma demonstração que calcule o Resultado Econômico da Entidade?

No seu entendimento, que utilidade teria o cálculo do Resultado Econômico da Entidade?

Como você entende o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade?

No seu entendimento, que utilidade teria o cálculo do Valor Econômico Agregado à Sociedade da Entidade?

O que poderia ser feito para melhorar essas demonstrações?