

A Demonstração do Resultado Econômico como Indicador de Eficiência na Gestão do Gasto Público

The Economic Results Demonstration as an Indicator of Efficiency in the Management of Public Expenditure

Fabiano Rosa Lamoglia

Mestre em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio de Janeiro
Doutorando em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio de Janeiro
fabiano@lamoglia.com.br

Pierre Ohayon

Doutor em Administração – Universidade de São Paulo
Docente da Universidade Federal do Rio de Janeiro
pohayon@facc.ufrj.br

José Augusto Veiga da Costa Marques

Pós-Doutor em Controladoria e Contabilidade – Universidade de São Paulo
Docente da Universidade Federal do Rio de Janeiro
joselaura@uol.com.br

Resumo:

O presente estudo tem por objetivo examinar a literatura nacional a respeito da utilização da Demonstração do Resultado Econômico (DRE) para a evidenciação da eficiência na gestão dos gastos públicos. Pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, visa ilustrar os campos de atuação e principais resultados encontrados nos mais diversos setores da Administração Pública utilizando-se de buscas nas bases SPELL, SciELO e Google Acadêmico, no período de 2008 a 2019. O resultado da pesquisa sugere uma ampla aplicabilidade da DRE em diversos segmentos da Administração Pública, com destaque aos setores relacionados à justiça, educação, saúde, transporte e alimentação. A DRE se mostra oportuna quando relacionada a serviços de baixa complexidade no sentido de dar uma pronta resposta quanto a manutenção ou terceirização do respectivo serviço. A eficiência na gestão do gasto público pode ser comprovada através da comparação dos custos incorridos frente a receita econômica identificada (meta). Pode-se ainda realizar uma análise temporal ao longo dos exercícios com o intuito de subsidiar a mensuração do desempenho no respectivo período. A DRE encontra óbices devido à dificuldade na gestão de custos aliado à pouca adoção de práticas gerenciais conforme preceitua a Nova Gestão Pública, porém, dá sinais positivos de contribuição no sentido de ser um demonstrativo de fácil compreensão para a sociedade e ainda auxiliar os administradores públicos nas decisões gerenciais.

Palavras-Chave: Nova Gestão Pública. Eficiência. Resultado Econômico.

Abstract:

This study aims to examine the national literature on the use of the Statement of Economic Results (DRE) for the demonstration of efficiency in the management of public expenditures. Descriptive research with a qualitative approach, aims to illustrate the fields of action and main results found in the most diverse sectors of the Public Administration using searches in the SPELL, SciELO and Google Scholar bases, in the period from 2008 to 2019. The result of the research suggests wide applicability of the DRE in several segments of Public Administration, with emphasis on sectors related to justice, education, health, transport and food. The DRE proves to be opportune when related to low complexity services in order to

provide a prompt response regarding the maintenance or outsourcing of the respective service. The efficiency in the management of public spending can be proven by comparing the costs incurred in relation to the identified economic revenue (goal). It is also possible to carry out a temporal analysis over the years in order to support the measurement of performance in the respective period. DRE encounters obstacles due to the difficulty in cost management coupled with the low adoption of management practices as prescribed by the New Public Management, however, it gives positive signs of contribution in the sense of being an easy-to-understand statement for society and still assisting public administrators management decisions.

Keywords: New Public Management. Efficiency. Economic Result.

1 INTRODUÇÃO

Diante dos inúmeros acontecimentos envolvendo superfaturamento de obras e desperdício de dinheiro público, cresce de importância a utilização de indicadores de eficiência capazes de evidenciar o quanto de recursos estão sendo empregados para a fabricação de um bem ou o fornecimento de um serviço em face da possibilidade de a Administração Pública adquiri-lo, com a mesma qualidade, do particular.

As manifestações populares e o atual cenário político brasileiro fomentam a necessidade de esclarecimentos sobre o desempenho do setor público no tocante à gestão dos recursos colocados à disposição do governo visando salvaguardar os direitos básicos e fundamentais assegurados a todo cidadão.

Cresce de importância o uso de ferramentas de controle e de divulgação de resultados, simultaneamente ao aprimoramento da gestão pública e da prestação de contas junto à sociedade, que é financiadora e cliente dos produtos e serviços fornecidos pelo Estado.

Segundo Cameron (2004), a comunidade tem o direito de ter certeza de que os programas governamentais nos quais os recursos públicos são aplicados têm um propósito claro e relevante, que esses programas estão sendo executados de forma eficiente e eficaz e que o mais alto padrão de ética está sendo mantido.

Uma das ferramentas utilizadas para obter informações sobre gastos públicos é a transparência, que surge como forma de trazer um maior grau de controle às ações praticadas pelos governantes sendo o meio pelo qual a sociedade em geral tem a possibilidade de verificar a execução do orçamento e demais atos governamentais visando a identificação de desvios de conduta e conseqüente responsabilização dos envolvidos.

Para Serra, Carvalho e Costa (2007), toda essa demanda pela boa gestão da coisa pública faz surgir a necessidade da avaliação do desempenho das organizações e a mensuração do valor adicionada das atividades, encontrando formas de aprimorá-las, de modo a eliminar o desbarato de recursos públicos e as atividades desnecessárias.

Para que haja valor adicionado à atividade, as entidades públicas devem criar políticas de desenvolvimento orientadas na criação de valor para a sociedade, pautando-se na melhoria no desempenho do setor público (SILVA; PEREIRA; ARAÚJO, 2014).

Desempenho e eficiência caminham lado a lado no sentido de que o desempenho de uma organização pode ser mensurado por indicadores de eficiência, os quais, estando bem definidos objetivos e metas a serem cumpridos, observará desempenho à medida que haja eficiência no atingimento dos objetivos e metas propostos.

Desde os anos 90, a Administração Pública no Brasil vem passando por grandes mudanças estimuladas por reivindicações sociais que clamam maior eficiência, transparência e eficácia no uso de recursos públicos (BONACIM; ARAUJO, 2014). Para Slomski *et al.* (2004), o setor público brasileiro vêm se reorganizando no sentido de atender a essas demandas, de modo a adotar políticas gerenciais.

Nesse contexto, segundo Cruz e Afonso (2018), encontra-se a gestão fiscal responsável apoiada aos conceitos de planejamento, controle, transparência e responsabilidade, de modo que o cumprimento de metas e limites legais é destacado como parâmetro de avaliação da responsabilidade fiscal em entidades públicas.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) traz em seu Art. 37 os princípios constitucionais da Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Esse último princípio, o da eficiência, foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, trazendo respaldo jurídico para a efetivação de mudanças necessárias para a modernização da máquina pública (SILVA, 1999).

Porém, antes mesmo da introdução da eficiência como princípio constitucional, pode-se observar a preocupação do legislador quanto à eficiência na avaliação de resultados por meio do controle interno. Essa preocupação está contida no inciso II do Art. 74 da Constituição Brasileira (BRASIL, 1988).

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
[...] II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Para França (2000), a introdução do princípio da eficiência teve a intenção de apresentar solução às mazelas da administração pública, entre elas a corrupção e a baixa qualidade dos serviços públicos. Para Nguyen *et al.* (2017), a qualidade do serviço público pode ser alcançada com um maior nível de transparência, participação e *accountability*.

A transparência, para Vadlamannati e Cooray (2017), deve ser incentivada com leis de acesso à informação, pois estas aumentam a percepção de corrupção do governo se combinadas com um maior grau de liberdade de mídia, presença de ativismo de ONGs e concorrência política.

Segundo Araujo e Tejado-Romero (2016), a transparência e a troca de informações entre governo e cidadãos é parcialmente determinada por fatores políticos. Os cidadãos devem estar cientes e compreender o papel dos fatores políticos na divulgação de informações e transparência.

A participação da sociedade é consequência natural da transparência. Segundo Minelli e Ruffini (2018), há de se destacar a importância da transparência e da comunicação das lições aprendidas com o tratamento de reclamações do cidadão. As reclamações fornecem informações importantes aos departamentos sobre áreas potenciais de melhoria e fraquezas sistêmicas.

Quanto a *accountability* destacada em Nguyen *et al.* (2017), temos no Brasil uma indefinição na tradução da palavra para a língua portuguesa. Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) destacam que o termo é fortemente relacionado a estudos sobre administração pública e as entidades que manipulam o tema sinalizam a manutenção do termo original em inglês.

Para Pinho e Sacramento (2009, p. 1349), o termo está associado ao “caráter da obrigatoriedade em prestar contas dos atos praticados e da aplicação de penalidades pelos deslizes eventualmente constatados.”

Com o aumento das restrições orçamentárias e financeiras, novas formas de gerenciar os serviços públicos devem ser perseguidas com o intuito de maximizar a eficiência na gestão do recursos (PÉREZ-LÓPEZ; PRIOR; ZAFRA-GÓMEZ, 2015). Para Costa *et al.* (2012), além da busca pela eficiência do gasto público, temos também uma vasta literatura abordando

os aspectos de desempenho governamental, com a adoção de indicadores capazes de mensurar a evolução do desempenho, bem como auxiliar na projeção de metas para melhorá-lo.

Segundo Serra, Carvalho e Costa (2007), a avaliação do desempenho das organizações e a comparação de valores das atividades não são bem destacados na contabilidade pública estabelecida sob o regime de caixa, o que impossibilita o acompanhamento, controle e a eliminação do desperdício.

Para Song e Meier (2018), a avaliação de desempenho é uma questão essencial para os governos modernos, entretanto, pouca atenção tem sido dada às semelhanças e diferenças entre os vários indicadores de desempenho.

Uma forma de avaliar a eficiência e dar a devida transparência ao gasto público é com a utilização da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), desenvolvida por Slomski (1996), que se baseia na comparação entre o custo incorrido para a execução de serviço pelo setor público frente ao custo de sua aquisição no setor privado.

Conforme destacado por Gomes (2015), a DRE foi inicialmente prevista na NBC T 16.6, sendo obrigatória sua apresentação para os entes abrangidos pela contabilidade aplicada ao setor público. Essa obrigatoriedade deixou de existir com a edição da Resolução nº 1.437/13 do CFC (2013), que incluiu a possibilidade de sua elaboração, não mais obrigando, e sim sugerindo.

O governo tem um papel especial a desempenhar como garantidor de valores públicos, mas os cidadãos, bem como empresas e organizações sem fins lucrativos, também são importantes como solucionadores de problemas públicos (BRYSON; CROSBY; BLOOMBERG, 2014).

Nesse contexto, esta pesquisa tem por objetivo verificar, na literatura nacional, estudos que exploraram a DRE como ferramenta para a verificação de eficiência na gestão do gasto público, bem como evidenciar o tratamento dado aos resultados obtidos. A pesquisa busca destacar a DRE como indicador de eficiência haja vista a dificuldade na mensuração de eficiência no setor público, que, aliado a outros fatores, contribui para a baixa qualidade do gasto público, principalmente em decorrência da complexidade na mensuração do custo e do foco orçamentário dado pelas demonstrações contábeis na Administração Pública.

Para McGeough (2015), observa-se em vários países uma mudança na gestão do setor público, dando maior ênfase nos resultados alcançados com a aplicação do dinheiro público. Para Chen (2017), a medição da eficiência do setor público tem recebido atenção crescente nos últimos anos, com inúmeros estudos sobre a mensuração e explicação da eficiência.

A relevância do presente estudo está no aprofundamento dos estudos referentes a indicadores de eficiência na gestão do gasto público em decorrência da necessidade de melhoria na qualidade dos serviços e na responsabilização dos gestores, bem como pela importância na adoção de demonstrativos com maior poder informacional à sociedade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Nova Gestão Pública (NGP)

Conquistar a eficiência na prestação de serviços públicos é a principal finalidade do gestor em todos os níveis da Administração Pública. Para Pérez-Lopez, Prior e Zafra-Gómez (2015), a gestão dos serviços públicos de forma a garantir maior eficiência nas entidades públicas é uma das ideias fundamentais que sustentam o desenvolvimento e a implementação da NGP.

Segundo Hood (1991), a NGP é uma ferramenta multifuncional, apresentada como uma estrutura de aplicabilidade geral para uma melhor prestação de serviços públicos. Em linhas gerais, a NGP assume uma cultura de honestidade do serviço público como condição

básica: ela prescreve a retirada de certos dispositivos instituídos visando garantir a honestidade e neutralidade no serviço público (HOOD, 1991).

Para Serra, Carvalho e Costa (2007), a contabilidade pública tradicional, baseada no regime de caixa para a execução das receitas e regime de competência para as despesas, não possibilitava um julgamento exato acerca do gasto público, alicerçado em uma maior transparência das contas públicas e melhoria da informação contábil sob os aspectos econômico, financeiro, orçamentário e patrimonial.

Segundo Andrews e Walle (2013), as relações entre governo e cidadão, em particular a percepção dos cidadãos sobre o desempenho dos serviços públicos, ilustram a natureza complexa e muitas vezes contraditória do impacto das práticas da NGP e apontam para a dificuldade enfrentada pelas organizações públicas sujeitas a mudanças em larga escala.

Longo (2011) apresenta uma reflexão sobre a qual transparência e *accountability* podem ser motivadas e servirem para ajudar a reviver a agenda da NGP, caracterizada por uma combinação de ferramentas de governança da era digital. No Brasil, segundo Matias-Pereira (2008), temos a identificação de fortes elementos que demonstram que as reformas na Administração Pública pouco contribuíram no tocante a estabilidade e satisfação.

Para Osborne, Radnor e Nasi (2012), a NGP, baseada na defesa de uma estrutura mais gerencial e orientada para o mercado para a prestação de serviços públicos não é adequada a esse propósito pois concentra-se nos processos intraorganizacionais em um momento em que a realidade da prestação de serviços públicos é interorganizacional, e baseia-se na teoria gerencial derivada da experiência do setor manufatureiro e que ignora a realidade do setor público.

Um importante desafio na avaliação das reformas da NGP é que muitas reformas propostas não se basearam em diagnósticos e soluções de escolha pública. Conforme Andrews e Walle (2013), para avaliar o efeito da NGP é preciso olhar para suas características constitutivas e para as práticas específicas inspiradas em gestão do desempenho, trabalho com o setor privado, agenciamento e contratualização do emprego.

O impacto das práticas da NGP varia de acordo com o nível de desvantagem socioeconômica que os governos enfrentam, de modo que pode ser evidenciado um desempenho negativo na oferta de serviços públicos se não houver uma orientação estratégica empresarial, orientação esta voltada para as percepções de eficiência, capacidade de resposta, equidade e efetividade do serviço (ANDREWS; WALLE, 2013).

Um importante vetor para a evidenciação da eficiência na gestão dos gastos públicos é a transparência, caracterizada, principalmente, pelo acesso tempestivo às informações de arrecadação e dispêndio de recursos, estando estes devidamente sinalizados quanto a sua origem e destinação.

A transparência, segundo Ruffini (2013), é um fenômeno complexo que se caracteriza por fatores que podem ser ligados e interpretados de diferentes modos, associando-se, especificamente, à informação e participação, numa relação íntima com condicionantes do tipo: conhecimento da sociedade; facilidade na aquisição e acesso à informação; equidade; confiança; impactos reais; e impactos percebidos.

Segundo Zuccolotto e Teixeira (2014), a transparência é uma ferramenta de suma importância no processo de consolidação democrática. Implica dizer que um maior índice de transparência indica melhores sistemas de *accountability* e, por consequência, menos corrupção. Ademais, países com instituições de monitoramento e controle mais independentes apresentam maior transparência orçamentária (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

Importante destacar que, na visão de Oliveira (2002, p. 147), “o controle social não se fará a partir somente da abundância de informações, mas da disponibilidade de informação suficiente e de entendimento simples para o cidadão médio que dela fará uso”. Desse modo,

informações bem organizadas e estruturadas de forma a facilitar o acesso contribuem para uma melhor fiscalização e responsabilização pela gestão dos recursos públicos.

Segundo Petrakaki (2018), uma boa administração pública resulta na prestação de serviços públicos em concordância com as obrigações legais e constitucionais e os processos operacionais padrão que respeitem a equidade e os direitos sociais, legais e políticos dos cidadãos. Para Pallot (1992) “a natureza não voluntária da relação entre os provedores e usuários de finanças no governo também torna a *accountability* particularmente importante no setor público”.

Para Gama, Duque e Almeida (2014), a contabilidade pública desempenha um importante papel no apoio às políticas públicas, como ferramenta capaz de conduzir avanços na gestão financeira governamental, colaborando para o crescimento socioeconômico diante do seu impacto sobre a gestão e *accountability* financeira pública.

Desta maneira, a *accountability* possibilita a criação de uma responsabilidade política, onde se destaca a supremacia do interesse público sobre o particular quando da elaboração de leis visando atender aos anseios da sociedade, assim como possibilita a fiscalização e a aplicação de sanções para aqueles que elaboram leis em desacordo com os preceitos de probidade e zelo com a coisa pública.

2.2 Avaliação de Desempenho no Setor Público

Não é de hoje que inúmeras notícias são apresentadas pelos meios de comunicação evidenciando a má gestão dos recursos advindos da pesada carga tributária existente no Brasil e a conseqüente ineficiência na prestação dos serviços públicos. Para França (2000), por mais que busquem atacar a credibilidade daquilo que é veiculado na grande mídia, muitas das denúncias e críticas retratadas reproduzem o reflexo do conjunto de frustração da sociedade.

Uma das frustrações, sem dúvida, está associada ao baixo desempenho na gestão dos recursos públicos, acarretando na oferta de serviços de baixa qualidade e adquiridos a preços superfaturados. Para Oliveira (2015), a mensuração do desempenho possibilita o aumento do nível de eficiência e relaciona-se diretamente na percepção da eficácia.

Segundo McGeough (2015), a eficiência é a relação entre entradas e saídas e tem como objetivo a redução dos insumos, a maximização dos resultados ou as duas coisas. A eficácia, por sua vez, analisa a relação entre os produtos ou resultados e os objetivos da organização.

Avaliar o desempenho da gestão pública é uma condição necessária para a realização do controle orçamentário. Para Santos (2002), a avaliação de desempenho revela-se como ferramenta para tomada de decisões apropriadas, consistindo em um processo que reúne as qualidades e circunstâncias fundamentais para uma adequada avaliação de desempenho e de gestão, envolvendo todo o ciclo planejamento-execução-controle.

Para McGeough (2015), a publicação de metas e objetivos bem definidos facilita a avaliação de desempenho pelo fato de o resultado alcançado poder ser comparado com a meta anteriormente proposta, simplificando assim a leitura de indicadores de desempenho dos órgãos públicos. Utilizando-se a DRE, temos a identificação dessa “meta” como sendo a receita econômica advinda da oferta de serviço similar pela iniciativa privada.

As metas devem ser alinhadas de modo a serem as precursoras para a avaliação do desempenho. Os gestores devem decidir sobre os insumos necessários para alcançar as metas propostas e, uma vez que essas metas tenham sido decididas, os insumos necessários devem ser escolhidos para produzi-los (McGEOUGH, 2015).

De acordo com Carlsson-Wall, Kraus e Messner (2016), os sistemas de avaliação de desempenho são mecanismos estruturais que as organizações podem usar para lidar com diversos padrões, crenças e costumes característicos da instituição, sob a forma de uma

reunião de medidas de desempenho, consideradas em conjunto, para dar sentido ao desempenho de uma organização.

Para Speklé e Verbeeten (2014), a forma como os sistemas de avaliação de desempenho no setor público estão sendo usados acarreta no desempenho organizacional da entidade e seus efeitos dependem da clareza das metas, da capacidade de selecionar métricas de desempenho não distorcidas e do grau em que os gestores conhecem e controlam o processo de transformação.

Segundo Alach (2017), as medidas de desempenho, por si só, podem não fornecer informações suficientes para a tomada de decisões. Para Speklé e Verbeeten (2014), a eficácia depende, portanto, de objetivos e métricas bem definidos e elevado grau de comprometimento dos gestores, trazendo importantes implicações tanto para a prática quanto para políticas públicas.

Para Grateron (1999), a avaliação tão somente com a utilização de indicadores não assegura a solução de problemas relativos à *accountability*. Os indicadores auxiliam no desenvolvimento de um sistema de informação integrado que, acompanhado de outras ferramentas, proporcionam respostas às necessidades da sociedade com relação aos gestores públicos.

A aplicação de indicadores de gestão persegue um propósito que pode ser enfocado de duas formas diferentes. A primeira, da perspectiva do gestor público ao proporcionar ferramentas que lhe permitam gerenciar melhor os recursos disponíveis, ao mesmo tempo em que possa prestar contas ou informar a comunidade sobre o uso destes recursos; a segunda, da ótica do cidadão e de entidades fiscalizadoras superiores, que poderão exercer um melhor controle e avaliação do desempenho do gestor público (GRATERON, 1999, p. 9).

Já para Alijarde (1997), as informações sobre viabilidade financeira e desempenho são mais úteis para investidores e credores, os cidadãos têm preferência por informações sobre o custo dos serviços.

2.3 Resultado Econômico

No passado, conforme assevera Cameron (2004), o setor público tendia a se concentrar em garantir a conformidade com os requisitos legais e processuais, em vez de focar no desempenho, acarretando em uma cultura desfavorável no funcionalismo público: voltada mais para o processo do que para atingir os objetivos do governo.

Para Slomski *et al.* (2004), as demonstrações contábeis elencadas na Lei nº 4.320/64 não revelam o verdadeiro valor dos serviços públicos prestados à sociedade e se houve ou não eficiência na utilização dos recursos.

Segundo Silva e Crozatti (2013), o Brasil vem passando por um processo de modernização na gestão pública como já vem sendo observado em muitos países. Estudos performados por Cameron (2004) já destacavam a necessidade de uma mudança cultural no setor público para que os servidores públicos se concentrassem mais em alcançar resultados e em prestar contas por seu desempenho, incluindo uma gestão eficaz, em vez de evitar os riscos.

Segundo Slomski *et al.* (2004), há uma assimetria informacional entre governo e sociedade quando da informação acerca do resultado da execução orçamentária: a ideia de superávit ou déficit orçamentário não apresenta informações sobre o desempenho do setor público, indica apenas que aquilo que foi planejado no orçamento referente a arrecadação de

receita e execução da despesa foi ou não cumprido na sua integralidade durante o exercício financeiro, sem contudo avaliar a eficiência da aplicação do recurso.

Visando a adequação das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, mais precisamente sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2008) trouxe a obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, considerando sua correspondência com o sistema de custos e devendo apresentar, pelo menos, a seguinte estrutura: (i) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; (ii) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e (iii) resultado econômico apurado.

Segundo Silva e Crozatti (2013), a DRE para todas as entidades governamentais brasileiras surge da necessidade de mensuração da eficiência e da eficácia nos processos de desenho, implantação e avaliação de políticas públicas de modo a proporcionar maior transparência na *accountability* do gasto.

O Quadro 1 traz o modelo de DRE, de maneira que, segundo Slomski *et al.* (2004, p. 7), se assemelha à Demonstração de Resultado do Exercício elaborado pelas empresas do setor privado, no sentido de a entidade pública ser vista como de fins lucrativos e, assim sendo, “busca maximizar seus recursos com o agenciamento dos serviços prestados à sociedade”.

Quadro 1 – Demonstração do Resultado Econômico

(+) RECEITA ECONÔMICA
(-) CUSTOS DIRETOS
(=) MARGEM BRUTA
(-) DEPRECIAÇÕES
(-) CUSTOS INDIRETOS
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Fonte: Slomski (2001, p. 69).

Para Slomski *et al.* (2010), a DRE é uma forma de evidenciar eficiência, boa governança e *accountability* no setor público, consistindo na verificação da criação de valor econômico através do confronto entre o custo do serviço disponibilizado pelo ente público e o custo do serviço similar ofertado pela iniciativa privada.

Segundo Silva, Pereira e Araújo (2014), com a DRE é possível identificar se o serviço prestado pelo governo criou valor econômico para a sociedade quando os recursos financeiros são aplicados de forma eficiente, ou seja, a um custo inferior ao preço praticado pela iniciativa privada.

O enfoque orçamentário dado pela Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) fica claro quando se destaca o resultado positivo no setor público como sendo aquele evidenciando pelo superávit orçamentário, financeiro e/ou patrimonial. Sob essa perspectiva, não há evidências de eficiência no gasto, tampouco informações sobre desempenho das entidades públicas e seus gestores (SLOMSKI *et al.*, 2004).

Silva, Pereira e Araújo (2014, p. 173) ainda destacam que a DRE “acrescentou às discussões sobre a relevância da transparência no fornecimento de informações contábeis e da mensuração do desempenho econômico da Administração Pública.”

Faz-se mister destacar que, sabendo-se que os recursos públicos arrecadados devem ser utilizados de forma a gerar os melhores benefícios para a sociedade, e ainda que, são escassos, não há possibilidade de atender a todas as demandas sociais (SILVA; CROZATTI, 2013). Nesse contexto, cresce de importância a consulta a informações geradas pela contabilidade para a tomada de decisões acertadas por parte dos gestores públicos.

Para Rangel e Silva (2007), a avaliação de uma decisão pode ser feita comparando-a com a melhor alternativa rejeitada: caso o valor econômico gerado pela decisão aceita for superior ao valor econômico da melhor alternativa rejeitada, a escolha foi propícia e é então registrado um lucro; caso ocorra o contrário, faz-se registrar um prejuízo.

Surge daí a figura do custo de oportunidade, que na visão de Mauss, Diehl e Bleil (2015, p. 600), é o “menor preço de mercado à vista desprezado para aquele serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade”. Para Machado, Silva e Machado (2014), ao se escolher uma alternativa dentre as capazes de aceitação, passarão todas as outras alternativas possíveis abandonadas a representar o custo de oportunidade do tomador de decisão.

Por conseguinte, temos que a receita econômica é o valor que o contribuinte deixou de pagar ao mercado por ter optado em usufruir do serviço público em detrimento do serviço similar ofertado pelo particular, ou então: o serviço que o setor público forneceu em vez de contratá-lo do particular (terceirização) (MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015).

3 METODOLOGIA

Segundo Gil (2008, p. 8), método é o “caminho para se chegar a determinado fim”. Para tanto, o referido autor complementa a necessidade de especificação das operações cognitivas e procedimentos capazes de validar o estudo visando torná-lo científico. Observa-se a influência da orientação positivista quando da escolha de métodos e técnicas de pesquisa no sentido de utilizar-se de procedimentos baseados na experiência do pesquisador visando obter o máximo de objetividade (GIL, 2008).

Para Beuren *et al.* (2013), uma definição precisa dos métodos e procedimentos a serem desenvolvidos durante a pesquisa contribui para a qualidade dos resultados do estudo, sendo de extrema importância para confrontar os achados da pesquisa com a fundamentação teórica, de modo a consolidar determinada teoria ou rejeitá-la.

Este estudo confronta as pesquisas que utilizaram a DRE como forma de evidenciar eficiência na gestão pública, no sentido de dar luz a uma importante ferramenta de transparência e *accountability* do gasto público.

A presente pesquisa é classificada com relação à natureza do objeto como descritiva, pois trata de identificar na literatura os estudos que se utilizaram da DRE como ferramenta de mensuração da eficiência na gestão do gasto público. Tem características qualitativas devido à predominância de dados descritivos. A preocupação central do estudo está na descrição, compreensão e interpretação dos dados, em vez de medições (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Com o intuito de destacar as pesquisas acerca do tema, foi realizada uma pesquisa nas bases de dados SPELL, SciELO e Google Acadêmico com a utilização da palavra-chave “Demonstração do Resultado Econômico”, limitando o período de pesquisa, compreendendo o intervalo entre os anos de 2008 a 2019 (12 anos).

Após feita a primeira seleção de artigos que atendiam aos parâmetros da pesquisa (estudos que utilizaram a DRE como ferramenta de mensuração de eficiência no setor público), passou-se então a examinar de maneira mais detalhada os achados da pesquisa, de forma a identificar o segmento que fora objeto de estudo bem como a entidade na qual tivera elaborada sua DRE.

Assim, este artigo examinou a produção científica relativa à utilização da DRE para a apuração do resultado econômico e, conseqüentemente, verificação da eficiência da gestão do gasto público. A amostra inicial contou com 38 estudos, dentre artigos publicados em periódicos, artigos publicados em anais de congressos, monografias, teses e dissertações.

Na seção seguinte, temos o detalhamento dos estudos postos sob análise, bem como os apontamentos a respeito dos resultados obtidos e a característica, em particular, das pesquisas realizadas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Assunto recorrente tanto na literatura nacional quanto na literatura internacional, a preocupação com o desempenho na gestão da coisa pública fomenta uma série de pesquisas visando identificar ferramentas capazes de mensurar o desempenho da administração governamental. No Brasil, temos em Slomski (1996) uma proposta para identificar eficiência na gestão de recursos públicos através da elaboração da DRE.

O objetivo proposto no presente estudo limitou-se a verificar, no âmbito nacional, as pesquisas que utilizaram a DRE como ferramenta de mensuração da gestão do gasto público, bem como destacar a interpretação dada por seus autores quanto aos resultados encontrados.

O Quadro 2 traz um compêndio das pesquisas, no âmbito nacional, que utilizaram a DRE como ferramenta de mensuração da eficiência na gestão do gasto público, bem como os resultados encontrados nos diversos campos de atuação, e a respectiva metodologia adotada para a obtenção dos custos.

Quadro 2 – Pesquisas que utilizaram a DRE para verificar eficiência

Referências	Setor/objeto de estudo	Resultado
Barros, Vasconcelos, Santos, Silva e Tavares (2009)	Juizados Especiais Cíveis em Pernambuco	Dos 23 Juizados Especiais Cíveis de Estado de Pernambuco, 17 apresentaram resultado econômico positivo e 6, negativo. Os custos foram apurados com base em relatórios de produtividade processual, pautas de audiências, planilhas de custos diretos e indiretos
Millani Filho (2009)	2 entidades filantrópicas que prestam atendimento a crianças e adolescentes carentes no município de Barueri - SP	A pesquisa elaborou a DRE para as duas entidades, apresentando resultado econômico positivo pra uma e negativo para a outra. Os dados sobre os custos foram coletados em relatórios financeiros das entidades pesquisadas.
Santos (2009)	Restaurante Universitário da USP	A pesquisa apontou resultado econômico positivo. Os custos relativos a atividade foram identificados a partir dos gastos com insumos, mão-de-obra e demais custos na produção das refeições.
Slomski, Camargo, Amaral Filho e Slomski (2010)	Procuradoria-Geral do Município de São Paulo (PGMSP)	A pesquisa apontou resultado econômico positivo. As informações de custos foram obtidas junto ao Departamento de Contabilidade, através dos registros de controle dos serviços prestados em cada um dos departamentos que compõem a PGMSP
Galante, Oenning e Lettnin (2011)	Transporte escolar no município de Morro Redondo - RS	A pesquisa apontou resultado econômico positivo. Os custos diretamente relacionados ao transporte escolar foram extraídos de relatórios contábeis da prefeitura e entrevistas.
Corrêa, Corrêa, Leite e Monteiro (2012)	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (IFPA), <i>campus</i> Abaetetuba	A DRE do IFPA apontou resultado econômico positivo. As informações de custos foram obtidas junto ao SIAFI gerencial, para todos os cursos do <i>campus</i> .
Crozatti, Fuster, Marion e Panico (2012)	Educação infantil (3 a 10 anos) em ONG conveniada com a prefeitura de São Paulo	A DRE da ONG apontou resultado econômico positivo. As informações de custos foram obtidas por meio de relatórios contábeis da creche e de entrevistas.
Crozatti, Silveira,	Escola Municipal de	A pesquisa apontou resultado econômico positivo

Referências	Setor/objeto de estudo	Resultado
Pereira e Ferreira (2012)	Ensino Fundamental da região centro-oeste	Os dados sobre os custos foram coletados no site da prefeitura, relatórios contábeis e entrevistas.
Oliveira e Casagrande (2012)	Transporte escolar em municípios catarinenses	A pesquisa apontou resultado econômico positivo Os custos diretos da atividade foram levantados por relatórios contábeis da prefeitura, preço de aquisição de insumos e serviços de terceiros
Carneiro, Farias e Oliveira (2013)	Secretaria de Educação Municipal de Vilhena - RO (gastos na função educação)	A pesquisa elaborou a DRE para os anos de 2009 e 2010, apresentando resultado econômico positivo pra 2009 e negativo para 2010. Os custos e despesas foram extraídos do Resumo Geral da Despesa, elaborado pela da secretaria de educação
Queiroz, Xavier Junior e Miranda (2014)	Curso de Administração da Universidade Federal do Semi-Árido (UFERSA)	A UFERSA apresentou resultado econômico negativo. Os dados sobre os custos foram coletados do SIAFI. Os autores identificaram o custo total da IFES e dividiram igualmente pelo número total de alunos, ignorando a peculiaridade de gastos de cada curso
Silva, Pereira e Araújo (2014)	Secretaria Municipal de Saúde de Patos de Minas (serviço de vacinação)	A pesquisa apontou resultado econômico positivo. As informações de custos foram obtidas através de planilhas elaboradas internamente, segregando as atividades do setor pesquisado
Gomes (2015)	Ministério Público do Estado de Pernambuco (MPPE)	A pesquisa elaborou a DRE do MPPE para os anos de 2012 e 2013, apresentando resultado econômico positivo pra 2012 e negativo para 2013. Os custos foram apurados através de documentação elaborada pelo próprio Órgão.
Xavier Junior, Santos, Silva e Souza (2015)	Curso de Ciências Contábeis de duas IES: (i) Universidade Federal do Semi-Árido (UFERSA) e (ii) Universidade Estadual de Londrina (UEL)	Ambas IES apresentaram resultado econômico negativo. Os dados alusivos aos custos do período foram retirados do Relatório de Gestão (UFERSA) e site da IES (UEL). Os autores identificaram o custo total de cada IES e dividiram igualmente pelo número total de alunos, ignorando a peculiaridade de gastos de cada curso
Guimarães, Rodrigues, Silva e Neves (2016)	Escolas Municipais de ensino infantil de 1º ao 5º ano nos municípios de Guanambi e Caetité, no sudoeste baiano	Ambas escolas apresentaram resultado econômico positivo. Os custos das escolas municipais foram obtidos diretamente nas secretarias das escolas ou na secretaria de educação dos respectivos municípios
Silva (2016)	Serviços ambulatoriais de Hospital público do DF (Hospital da criança de Brasília José Alencar)	A pesquisa elaborou 2 cenários para o custo de oportunidade: (i) valor da consulta segundo tabela do SUS; e (ii) valor de mercado da consulta. - Para o cenário (i): resultado econômico negativo, apontando necessidade de atualização de valores da tabela do SUS; - Para o cenário (ii): resultado econômico positivo. As informações de custos foram extraídas de relatórios de custos, desmembrando os centros de custos
Souza (2018)	Escola de Contas do Tribunal de Contas do Espírito Santo	A pesquisa apurou Resultado Econômico positivo utilizando o preço de mercado dos cursos ofertados ao público externo como receita econômica e os custos incorridos na oferta de cursos (público interno e público externo) como custos diretos

Fonte: elaborado pelos autores.

Os trabalhos destacados no Quadro 2 sugerem uma ampla aplicabilidade da DRE em diversos segmentos da Administração Pública. Observa-se porém, que a elaboração da DRE

encontra óbices devido à dificuldade na gestão de custos aliado à pouca adoção de práticas gerenciais conforme preceitua a NGP.

Dentre os trabalhos selecionados para compor o Quadro 2, haja vista a limitação de espaço para a apresentação de todos os resultados da pesquisa, buscou-se selecionar o maior número possível de estudos que atendessem aos principais serviços, sejam eles no campo jurídico, educação, saúde, transporte e alimentação.

Destaca-se ainda que, quanto mais detalhada a apuração dos custos envolvidos no fornecimento do serviço, melhor a comparação com serviço semelhante ofertado pela iniciativa privada, de modo a auxiliar o gestor público na tomada de decisões.

Um ponto que se mostrou relevante na pesquisa realizada foi a diferença de posicionamento por parte dos autores constantes no Quadro 2 quanto a identificação e seleção do custo de oportunidade que serve de base para o cálculo da Receita Econômica.

No campo jurídico, observa-se em Barros *et al.* (2009) a utilização de um modelo *Benchmarking* dentre a amostra utilizada (Juizados Especiais Cíveis) como sendo o valor de referência para identificar o custo de oportunidade e consequente receita econômica visto se tratar de um serviço singular típico do poder público, não havendo outras opções no mercado com igual qualidade.

Já Slomski *et al.* (2010) e Gomes (2015), também pesquisando na área jurídica, utilizaram como custo de oportunidade os honorários advocatícios tabelados pela entidade de classe, OAB-SP e OAB-PE, respectivamente, e valores de contratação de serviços de advocacia no mercado local. Para os serviços que não possuíam valores tabelados tendo em vista não possuírem referência, foram considerados os procedimentos que mais se aproximavam dos praticados pelo ente amostrado.

Quanto a pesquisas na área da saúde, Silva, Pereira e Araújo (2014) utilizaram a DRE para a identificação de criação de Valor Econômico Agregado, adotando como custo de oportunidade os preços de doses de vacina praticados pelo Sistema Único de Saúde (SUS).

Na pesquisa realizada por Silva (2016), foram identificados valores discrepantes de custo de oportunidade ao comparar o valor médio da consulta médica praticada em cinco hospitais pediátricos de cinco cidades diferentes e o valor da consulta médica constante em Tabela de Procedimentos do SUS, o que sugere uma revisão na tabela adotada pelo SUS.

A área de educação mostrou-se como o maior campo de aplicação da DRE dentro da amostra utilizada na presente pesquisa. Encontramos estudos tanto relacionados a educação infantil e fundamental (CROZATTI *et al.*, 2012a; CROZATTI *et al.*, 2012b; GUIMARÃES *et al.*, 2016) quanto alusivos à educação superior (CORRÊA *et al.*, 2012; QUEIROZ; XAVIER JUNIOR; MIRANDA, 2014; XAVIER JUNIOR *et al.*, 2015).

Nesse contexto, especial destaque se deu ao critério utilizado para seleção do custo de oportunidade. Corrêa *et al.* (2012) identificaram a semelhança de cursos através de questionários, identificando a carga horária, a autorização por órgão competente e o turno ofertado por instituições privadas e, dentre os cursos semelhantes, adotou-se como custo de oportunidade o de menor valor.

Crozatti *et al.* (2012a) utilizaram critério de proximidade geográfica de serviço similar para identificar o custo de oportunidade, enquanto em Crozatti *et al.* (2012b) vemos a utilização da nota do IDEB para mensurar qualidade de ensino equivalente, visando compor o custo de oportunidade.

Cabe destacar que, segundo Slomski (2001, p. 68), o custo de oportunidade “é o menor preço de mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão (em um mercado competitivo), com similar qualidade e oportunidade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público”.

Observou-se que, em alguns setores e regiões pesquisadas na amostra, inexistiam mercados competitivos, o que dificultou a adoção de critérios de similaridade e oportunidade

entre serviço prestado pela iniciativa privada e serviço prestado por entidade pública, adotando como custo de oportunidade o valor do serviço ofertado pelo único prestador existente.

5 CONCLUSÃO

O resultado da pesquisa sugere que a elaboração da DRE satisfaz uma série de setores da Administração Pública, auxiliando principalmente os gestores nas decisões gerenciais de ampliação do serviço, redução de custos ou até mesmo na sua terceirização. Os estudos porém, apontam que a preparação da DRE esbarra na complexidade da gestão de custos e baixa aceitação de práticas gerenciais por parte dos órgãos públicos.

Quando relacionada a serviços de baixa complexidade, a DRE se mostra oportuna no sentido de dar uma pronta resposta quanto a manutenção ou terceirização do respectivo serviço. Já para serviços mais elaborados, que exijam a alocação de uma série de custos que, muitas das vezes passam por critérios arbitrários de rateio, faz-se necessária a adoção de uma elaborada metodologia de cálculo buscando atenuar essa disparidade.

O desempenho dos órgãos públicos também pode ser evidenciado através da DRE. A eficiência na gestão do gasto público pode ser comprovada através da comparação dos custos incorridos frente a receita econômica identificada (meta). Pode-se ainda realizar uma análise temporal ao longo dos exercícios com o intuito de subsidiar a mensuração do desempenho no respectivo período.

Entende-se que alguns órgãos públicos têm características peculiares que os distinguem dos serviços usualmente praticados pelo particular, seja por previsão legal de exclusividade na execução, seja por desinteresse da iniciativa privada, o que pode prejudicar a seleção de oferta de serviço similar junto a iniciativa privada.

Sabe-se que a iniciativa privada, ao precificar seus produtos e serviços, prevê uma margem suficientemente necessária, que comporte o pagamento dos custos e despesas incorridos na produção e/ou aquisição do bem ou serviço a ser comercializado e ainda a remuneração do proprietário do negócio (lucro). Sendo assim, a DRE, ao comparar o público com o privado, mostra-se como uma importante ferramenta para a percepção da eficiência na gestão do gasto público.

A contribuição que se espera com a presente pesquisa é a de fomentar os estudos relacionados a resultado econômico dentro da Administração Pública, de modo a atenuar a assimetria informacional entre Estado e sociedade, consoante a percepção de eficiência na gestão do gasto, não mais pelos conceitos de superávit e déficit, mas sim de lucro e prejuízo observado na comparação com a aquisição do serviço semelhante executado pelo particular.

A correta identificação do custo de oportunidade mostra-se importante no sentido de ser ele o responsável por fornecer a receita econômica do órgão pesquisado. Deve-se prezar pela similaridade do serviço utilizando-se de critérios objetivos e claros de modo a não incorrer no erro de superestimação de um resultado econômico ao utilizar valores praticados em serviços de qualidade inferior ao fornecido pelo órgão público ou ainda subestimação de resultado econômico ao utilizar valores de serviços de qualidade superior.

Como sugestão de pesquisas futuras, visando dar seguimento a pesquisas envolvendo eficiência do gasto público, recomenda-se a elaboração da DRE nos mais diversos setores da Administração Pública, tomando o cuidado de segregar o serviço a ser comparado, de modo a evidenciar os custos específicos de cada serviço, oferecendo informações o mais fidedignas possíveis para que haja o correto confronto entre os gastos envolvidos no fornecimento do serviço público face a sua obtenção no setor privado.

REFERÊNCIAS

ALACH, Z. The use of performance measurement in universities. **International Journal of Public Sector Management**, v. 30, n. 2, p. 102–117, 2017.

ALIJARDE, M. I. B. The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. **Financial Accountability and Management**, v. 13, n. 1, p. 17–34, 1997.

ANDREWS, R.; WALLE, S. Van de. New public management and citizens perceptions of local service efficiency, responsiveness, equity and effectiveness. **Public Management Review**, v. 15, n. 5, p. 762-783, 2013.

ARAUJO, J. F. F. E.; TEJEDO-ROMERO, F. Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. **International Journal of Public Sector Management**, v. 29, n. 4, p. 327–347, 2016.

BARROS, I. N. D. A.; VASCONCELOS, A. L. F. S.; SANTOS, J. dos; SILVA, A. B.; TAVARES, M. F. N. Uma mensuração do resultado econômico dos serviços oferecidos pelos juizados especiais cíveis aferindo o valor agregado gerado pelos serviços públicos. In: Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 9., 2009, Florianópolis, **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2009. p. 1–13.

BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. de. Measurement of Economic Result in Public Organizations: A Departmental Analysis. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 10, n. 2, p. 218–233, 2014.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, 1964.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88, 1988.

BRYSON, J. M.; CROSBY, B. C.; BLOOMBERG, L. Public Value Governance: Moving beyond Traditional Public Administration and the New Public Management. **Public Administration Review**, v. 74, n. 4, p. 445–456, 2014.

CAMERON, W. Public accountability: Effectiveness, equity, ethics. **Australian Journal of Public Administration**, v. 63, n. 4, p. 59–67, 2004.

CARLSSON-WALL, M.; KRAUS, K.; MESSNER, M. Performance measurement systems and the enactment of different institutional logics : Insights from a football organization. **Management Accounting Research**, v. 32, p. 45–61, 2016.

CARNEIRO, A. de F.; FARIAS, W. F. E.; OLIVEIRA, D. L. de. Resultado Econômico do Gasto Público no Ensino Municipal. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 4, n. 6, p. 39–58, 2013.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC no 1.133/08. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis, 2008.

_____. Resolução CFC no 1.437/13. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público, 2013.

CHEN, C. Maximizing Efficiency in State Infrastructure Finance: The Role of Competition, Citizen Monitoring Capacity, and Institutions. **American Review of Public Administration**, v. 0, n. 0, p. 1–14, 2017.

CORRÊA, D. C. G.; CORRÊA, A. de C.; LEITE, A. dos S.; MONTEIRO, Y. R. da S. Valor Econômico Gerado por Instituições Públicas : Avaliação do IFPA Campus Abaetetuba. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, p. 45–71, 2012.

COSTA, E. M.; SOUZA, H. R. de; RAMOS, F. de S.; SILVA, J. L. M. da. Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das IFES brasileiras. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 415–440, 2012.

CROZATTI, J.; FUSTER, D. A.; MARION, R. S.; PANICO, T. A. Mensuração do resultado econômico e do custo por atividade no terceiro setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo. **Revista Capital Científico**, Guarapuava, v. 10, n. 2, p. 1–16, 2012a.

CROZATTI, J.; SILVEIRA, A. S.; PEREIRA, D. G.; FERREIRA, T. S. O custo ABC e o resultado econômico da escola pública como critério para avaliação de desempenho da gestão da educação. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión - RIGC**, v. 10, n. 20, p. 1–17, 2012b.

CRUZ, C. F. da; AFONSO, L. E. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 126–148, 2018.

FRANÇA, V. D. R. Eficiência administrativa na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 220, p. 165–177, 2000.

GALANTE, C.; OENNING, V.; LETTNIN, T. P. Mensuração do Resultado Econômico gerado pelos veículos da Secretaria de Educação da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS. In: Congresso Brasileiro de Custos, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2011, p. 1–16.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183–206, 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, G. C. G. **Demonstração do Resultado Econômico: uma análise teórica da não publicização pelo Ministério Público Pernambucano**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 21, p. 1–18, 1999.

- GUIMARÃES, M. M.; RODRIGUES, F. A.; SILVA, C. A. P. A.; NEVES, F. R. Análise do resultado econômico em escolas municipais no semiárido baiano. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade - RAGC**, Monte Carmelo, v. 4, n. 12, p. 31–43, 2016
- HOOD, C. A Public Management for all seasons? **Public Administration**, v. 69, p. 3–19, 1991.
- LONGO, J. OpenData: Digital-Era Governance Thoroughbred or New Public Management Trojan Horse? **Public Policy and Governance Review**, v. 2, n. 2, p. 38–51, 2011.
- MACHADO, M. R. R.; SILVA, C. A. T.; MACHADO, L. de S. Custo de oportunidade para a parte autora em processos judiciais eletrônicos: um estudo na procuradoria da União em Goiás. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1165–1189, 2014.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada : uma avaliação das reformas administrativas do Brasil , EUA e União Européia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 1, p. 61–82, 2008.
- MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 1, p. 595–609, 2015.
- McGEOUGH, F. Performance reporting in Ireland: the ongoing gap between rhetoric and reality. **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, n. 1, p. 2–10, 2015.
- MEDEIROS, A. K.; CRANTSCHANINOV, T. I.; SILVA, F. C. Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 745–775, 2013.
- MILANI FILHO, M. A. F. Resultado Econômico Em Organizações Do Terceiro Setor: Um Estudo Exploratório Sobre a Avaliação De Desempenho. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 1, n. 1, p. 35–44, 2009.
- MINELLI, A.; RUFFINI, R. Citizen feedback as a tool for continuous improvement in local bodies. **International Journal of Public Sector Management**, v. 31, n. 1, p. 46–64, 2018.
- NGUYEN, T. V.; BACH, T. N.; LE, T. Q.; LE, C. Q. Local governance, corruption, and public service quality: evidence from a national survey in Vietnam. **International Journal of Public Sector Management**, v. 30, n. 3, p. 137–153, 2017.
- OLIVEIRA, A. Controle social: perspectivas para a fiscalização popular da administração pública no Brasil. In: **Prêmio Serzedello Corrêa 2001 - Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2002. p. 141–207.
- OLIVEIRA, I. G. S. de. Análise de correspondência aplicada a preposições sobre a eficiência e eficácia do processo de compras públicas a partir da percepção de diferentes atores envolvidos. **Revista Ciências Administrativas**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 131–162, 2015.

OSBORNE, S. P.; RADNOR, Z.; NASI, G. A New Theory for Public Service Management? Toward a (Public) Service-Dominant Approach. **American Review of Public Administration**, v. 43, n. 2, p. 135–158, 2012.

PALLOT, J. Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 5, n. 1, p. 38–59, 1992.

PÉREZ-LÓPEZ, G.; PRIOR, D.; ZAFRA-GÓMEZ, J. L. Rethinking New Public Management Delivery Forms and Efficiency: Long-Term Effects in Spanish Local Government. **Journal of Public Administration Research And Theory**, v. 25, n. 4, p. 1157–1183, 2015.

PETRAKAKI, D. Re-locating accountability through technology: From bureaucratic to electronic ways of governing public sector work. **International Journal of Public Sector Management**, v. 31, n. 1, p. 31–45, 2018.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343–1368, 2009.

QUEIROZ, D. B. de; XAVIER JUNIOR, A. E.; MIRANDA, K. F. Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: uma avaliação do resultado econômico do curso de administração de uma universidade pública federal. **Revista UNIABEU**, Belford Roxo, v. 7, n. 16, p. 157–172, 2014.

RANGEL, J. R. G.; SILVA, R. N. S. A Influência da Distribuição dos Juros sobre o Capital Próprio no Cálculo do Valor das Ações para Diferentes Investidores – O Caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 35–47, 2007.

RUFFINI, R. Transparency Policies in Italy: The Case of Venice Municipality. **Journal of US-China Public Administration**, v. 10, n. 6, p. 577–588, 2013.

SANTOS, L. P. G. dos. Uma Contribuição à Discussão Sobre a Avaliação de Desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior - Uma Abordagem da Gestão Econômica. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 86–99, 2002.

SANTOS, R. P. dos. Mensuração do resultado econômico em restaurantes universitários: um estudo sob o enfoque da gestão econômica. In: Congresso Brasileiro de Custos, 16., 2009, Fortaleza. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2009. p. 1–12.

SERRA, S. A. E.; CARVALHO, J. B. da C.; COSTA, A. F. da. A demonstração dos resultados por funções no sector público em Portugal. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 3, n. 2, p. 87–100, 2007.

SILVA, A. H. F. da. A Demonstração do Resultado Econômico como ferramenta de avaliação de desempenho em um hospital público administrado por organização social de saúde. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 9., 2016, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2016. p. 1–23.

SILVA, C. A. G. da; CROZATTI, J. A demonstração do resultado econômico na gestão de políticas públicas: avaliação da aplicabilidade pelos auditores da Secretaria Municipal de

Finanças da Prefeitura de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 8–24, 2013.

SILVA, C. O. P. da. A Reforma Administrativa e a Emenda no 19/98: Uma Análise Panorâmica. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, v. 1, n. 1, 1999.

SILVA, W. A. C.; PEREIRA, M. da G.; ARAÚJO, E. A. T. Estudo da Criação de Valor Econômico e Transparência na Administração Pública. **Desenvolvimento em Questão**, Ijuí, v. 12, n. 26, p. 142–176, 2014.

SLOMSKI, V. **Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas: Uma Proposta**. 1996. 82 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____. Resultado Econômico: Um Novo Paradigma na Administração Pública. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 63–75, 2001.

SLOMSKI, V.; OLAK, P. A.; CARVALHO, E. M.; SOUZA, G. A Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de avaliação de desempenho em entidades públicas de administração direta. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 5–12, 2004.

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G. B. de; AMARAL FILHO, A. C. C. do; SLOMSKI, V. G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria- Geral do M. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933–957, 2010.

SONG, M.; MEIER, K. J. Citizen Satisfaction and the Kaleidoscope of Government Performance: How Multiple Stakeholders See Government Performance. **Journal of Public Administration Research And Theory**, p. 1–17, 2018.

SOUZA, F. V. Custos e o Resultado Econômico: aplicação na Escola de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Espírito Santo. In: EnANPAD, 2018, Curitiba. **Anais...** Maringá: ANPAD, 2018. p. 1–16.

SPEKLÉ, R. F.; VERBEETEN, F. H. M. The use of performance measurement systems in the public sector : Effects on performance. **Management Accounting Research**, v. 25, p. 131–146, 2014.

VADLAMANNATI, K. C.; COORAY, A. Transparency Pays? Evaluating the Effects of the Freedom of Information Laws on Perceived Government Corruption. **Journal of Development Studies**, v. 53, n. 1, p. 116–137, 2017.

XAVIER JUNIOR, A. E.; SANTOS, L. L. dos; SILVA, W. V. da; SOUZA, A. Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2015. p. 1–14.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. A efetividade dos institutos supremos de auditoria e dos legislativos na transparência fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 22, p. 26–38, 2014.