

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO COMO INSTRUMENTO DE APOIO À ATIVIDADE CORREICIONAL: UMA ANÁLISE TEÓRICA DA NÃO PUBLICIZAÇÃO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO PERNAMBUCANO

*[Demonstration of the Economic Result as an Instrument for
Supporting Correctional Activity: a Theoretical Analysis of Non-
Disclosure by the Pernambuco Public Prosecution Service]*

Gean Carlos Guimarães Gomes¹

Resumo: Diante do contexto de mudanças globais recentes verifica-se, em países democráticos de economia avançada ou emergente, particularmente no caso do Brasil, um crescente aumento na demanda social por uso mais eficiente dos recursos públicos e por prestação de serviços de qualidade, no pressuposto do estado gerencial com foco no cidadão. Nesse contexto, este estudo aplicou, no Ministério Público Pernambucano (MPPE), a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) como instrumento de avaliação de resultado e desempenho capaz de reduzir lacunas decorrentes da assimetria informacional Estado/sociedade, bem como sugerindo seu uso como indicador para avaliação da efetividade da atuação dos membros do Ministério Público pelas respectivas Corregedorias. Para a realização desta pesquisa utilizou-se a análise bibliográfica, visando identificar opiniões, limitações deparadas pelos autores, metodologia empregada, bem como se utilizou do quadro teórico composto pelas teorias da agência, dos *stakeholders*, da firma, da racionalidade e da legitimidade para explicação dos resultados apurados no modelo e problemas levantados pela pesquisa. No estudo de caso, procederam-se a coletas de dados a partir dos portais do MPPE, OAB-PE e Zapimóveis, em que foram mensurados os custos de oportunidade relativos às receitas e despesas econômicas. Com base no tratamento econômico e inserção dos dados no modelo, demonstrou-se que o órgão ministerial agregou valor econômico à sociedade local, em 2012, em R\$ 110.558.434,15, ao passo que em 2013 houve destruição desse parâmetro de valor, no montante de R\$ 1.919.737,52. Concluiu-se que, em razão da ausência da elaboração, evidenciação e publicidade da eficiência econômica demonstrada na média dos dois períodos, pela promotoria pública pernambucana, desprezou-se um instrumento potencialmente relevante para maior percepção de sua legitimidade, bem como à redução de assimetria informacional tendente a existir entre o gestor público (agente) e a sociedade (principal). Alternativamente, sugere-se a utilização do modelo para formação de *ranking* e identificação de *benchmarking* nacional dos Ministérios Públicos.

Palavras-chaves: Avaliação de resultado econômico. Assimetria informacional. Gestão pública. Custos de oportunidade. Legitimidade.

¹ Analista ministerial – contador, no Ministério Público de Pernambuco.

Abstract: In the context of recent global changes, there is a growing increase in social demand for more efficient use of public resources and for the provision of quality services, in the case of Managerial status focused on the citizen. In this context, this study applied, in the Public Ministry of Pernambuco (PMPE), the Statement of Economic Results (SER) as an instrument for the evaluation of results and performance capable of reducing gaps arising from State / society informational asymmetry, as well as suggesting its use as an indicator To evaluate the effectiveness of the performance of the members of the Public Prosecution Service by the respective Corregedoria. For the accomplishment of this research the bibliographical analysis was used, aiming to identify opinions, limitations faced by the authors, methodology used, as well as using the theoretical framework composed by theories of the agency, the stakeholders, the firm, the rationality and the legitimacy for explanation Of the results found in the model and problems raised by the research. In the case study, data were collected from the portals of PMPE, OAB-PE and Zapimóveis, where the opportunity costs related to economic revenues and expenses were measured. Based on the economic treatment and insertion of the data in the model, it was demonstrated that the ministerial body added economic value to the local society in 2012 at R\$ 110,558,434.15, while in 2013 this value parameter was destroyed in the Amount of R\$ 1,919,737.52. It was concluded that, due to the lack of elaboration, disclosure and publicity of the economic efficiency demonstrated in the average of the two periods, by the public prosecutor's office in Pernambuco, a potentially relevant instrument for a greater perception of its legitimacy, as well as the reduction of asymmetry Information that tends to exist between the Public Manager (agent) and the (principal) company. Alternatively, it is suggested to use the model for ranking formation and identification of national benchmarking of Public Prosecutors.

Keywords: Assessment of economic result. Information asymmetry. Public management. Opportunity costs. Legitimacy.

Sumário: 1. Introdução 2. Referencial Teórico 2.1 Teoria das Escolhas Racionais 2.2 Teoria da Agência 2.3 Teoria da Firma 2.4 Teoria da Legitimidade 2.5 Teoria dos Grupos de Interesses 2.6 Eficiência no Setor Público 3 Metodologia 3.1 Campo de Pesquisa 3.2 Coleta de Dados 3.3 Determinação do Custo de Oportunidade 3.4 Alocação das Despesas do Período 4 Apresentação e Discussões dos Resultados 4.1 Mensuração da Receita Econômica Produzida pelo MPPE 4.2 Detalhamento das Despesas e Custos do MPPE 4.3 Apuração do Resultado Econômico 5. Conclusões 6. Referências

1. INTRODUÇÃO

O Brasil, como uma nação em evidência no contexto econômico internacional, a partir do século XXI passou a implementar, objetivamente, medidas efetivas para se inserir no cenário de mudanças na contabilidade.

Esses esforços, considerados como ímpares em nossa história, têm sido empregados em prol da convergência e da utilização da técnica contábil internacional, materializadas pelas normas internacionais de contabilidade. No setor público, as normas internacionais são editadas pela *International Federation of Accountants* (Ifac) e aplicadas no trato das informações patrimoniais e resultado das operações desenvolvidas pelas entidades desse setor para atingir seus fins.

Especificamente no setor público, a conjuntura relativa às alterações na contabilidade tem ocasionado emergentes e significativos questionamentos e discussões no campo teórico, decorrentes das mudanças em sua estrutura legal, a partir do início do século XXI. As agendas de discussões, cursos e audiências públicas sobre o assunto no Brasil têm propiciado, além da atualização profissional, construções de cenários de incertezas em nível de implementação das determinações

normativas e de criação de estruturas e alocação de recursos em inovação necessários ao processamento e controle das novas informações. Portanto, esse momento representa uma fase de expectativa de crescimento e conquistas com reflexos profissionais, sociais e econômicos positivos.

Naturalmente, após a maturação das discussões em torno das alterações propostas, foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) as normas convergentes com as práticas internacionais: Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica (NBCT) de números 16.1 a 16.10, em 2008, e a Norma 16.11, em 2011. Portanto, essas normas constituíram-se no marco da convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp). Em decorrência, passa-se a haver, no setor público, a ênfase no enfoque patrimonial, ao contrário da metodologia de mensuração do equilíbrio das contas públicas meramente por meio do enfoque orçamentário.

Dentro desse conjunto de Normas, a NBC T 16.6 contemplava, inicialmente, a exigência da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), notadamente dos serviços oferecidos pela Administração Pública direta. Contudo, essa obrigatoriedade foi excluída pela Resolução CFC. nº 1.437/2013. Por sua vez, essa mesma Resolução incluiu, na NBC T 16.11, o tópico “Demonstração do Resultado Econômico” agora sugerindo (e não obrigando) sua apresentação a partir das informações de custos, descritas nessa Norma, e assim frustrou a expectativa da sociedade em ser atendida satisfatoriamente com prestação de contas do nível de eficiência da gestão dos recursos públicos.

Nesse contexto, independentemente da falta de exigência legal, o Ministério Público do Estado de Pernambuco (MPPE) se insere como ator na criação de seu modelo específico para apresentação da DRE, mediante o pressuposto de que busca por melhores práticas alinhadas ao modelo racional de gestão baseada em desempenho e resultados, segundo mandamento constitucional da eficiência na Administração Pública.

Assim, esta pesquisa refere-se à sistematização da apresentação da Demonstração do Resultado Econômico das atividades-fins da promotoria pública, aplicada no caso do MPPE, como instrumento de informação aderente às expectativas sociais de construção de uma nova gestão pública, focada no cidadão e na agregação de valor aos recursos públicos. Os resultados demonstraram que o órgão ministerial pernambucano agregou valor econômico à sociedade pernambucana, na média dos dois períodos pesquisados (2012 e 2013). Analisou-se o resultado do ponto de vista da legitimidade e da geração de informações úteis perante a sociedade pernambucana. Alternativamente, o resultado da aplicação do modelo pode servir como indicador de desempenho econômico comparativo entre os Ministérios Públicos brasileiros. Consequentemente, o ranqueamento e a identificação do *benchmarking* contribuiriam com o propósito de criação de uma cultura institucional de gestão por resultados e como importante insumo à elaboração do planejamento estratégico. De outra forma, configurar-se-iam num relevante instrumento de

prestação de contas e governança, visando minimizar a assimetria informacional provocada pela existência de conflitos de agência tendente a acontecer entre o agente (gestor público) e o principal (sociedade).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico apresenta um quadro teórico composto pelas teorias das escolhas racionais, da agência, da firma, da legitimidade e dos grupos de interesses. Os estudos contribuirão com explicações de fatores que influenciam as decisões relativas à questão da sustentabilidade econômica e à determinação dos valores institucionais dos Ministérios Públicos, bem como subsidiarão a análise dos resultados da DRE.

2.1 Teoria das escolhas racionais

Comumente, as pessoas deparam-se com escolhas entre possibilidades e alternativas apresentadas ou disponíveis no ambiente organizacional dentro da visão sistêmica. Hoque e Moll (2006) abordam, pois, a *RCT* como uma teoria que oferece as bases para a explicação de como e por que tais escolhas são feitas nas organizações.

A perspectiva de maximização dos resultados a partir de escolhas elegidas pelos gestores é entendida como maximização das utilidades ou minimização das desutilidades. A *RCT* pressupõe que essas escolhas são feitas de forma mais racional possível buscando atender às suas necessidades, metas e planos estabelecidos.

Para efetividade do processo decisório, a premissa básica refere-se ao fato de que o indivíduo possui informação completa e previsão que sempre permite uma escolha racional a ser feita (KATONA, 1964; MONROE, 2001 apud HOQUE; MOLL, 2006).

Outros enfoques mais humanistas foram dados à *RCT*, considerando que as decisões são tomadas por pessoas, por natureza, possuidoras de capacidade limitada e emoções (SIMON, 1957).

Para o agente, ao se deparar com a decisão em utilizar ou não a DRE, considerada como um instrumento gerencial que mensura o seu próprio desempenho econômico, possivelmente tenderá a decidir pela alternativa que lhe garanta uma situação de conforto e que maximize sua utilidade pessoal, mesmo que em detrimento do resultado do proprietário diante de ausência de mecanismos de *accountability*. Do lado da sociedade, verdadeira proprietária dos recursos públicos, a expectativa é que obtenha conhecimentos por intermédio de indicadores úteis à tomada de decisões, por meio de informações fidedignas dos resultados alcançados pela gestão. Portanto, a sociedade espera que haja maximização dos resultados da gestão em forma de serviços públicos de qualidade e quantidade necessárias ao atendimento das demandas sociais prioritárias.

2.2 Teoria da agência

Essa teoria ganhou amplo campo de pesquisa diante do contexto da abertura do comércio internacional que impactou em maior complexidade nas relações organizacionais contemporâneas, devido ao fato da existência de um agente contratado para gerir o empreendimento em nome do proprietário. Com o surgimento dessa nova relação administrativa, Zey (1992) entende que, mediante a configuração da delicada decisão de contratação de agentes para gerir em nome dos proprietários, passou a surgir, naturalmente, incompatibilidade entre as metas dos agentes e da entidade, bem como que há problema de assimetria de informação entre ambos, ou de pleno desconhecimento de habilidades, competências, ou integridade dos agentes na gestão da entidade.

Jensen e Meckling (2008, p. 89), definem a relação de agência como:

[...] um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o(s) principal(is)) emprega uma outra pessoa (agente) para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente. Se ambas as partes da relação são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente não atuará sempre nos melhores interesses do principal.

Hendriksem e Van Breda (2009) aduzem que a característica da informação incompleta tem sido objeto de estudo em trabalho mais recente na área da teoria da agência. Esse problema informacional decorrente da relação de agência pode ser dividido em dois tipos, quais sejam: o risco moral e a seleção adversa. O primeiro tipo está associado à ideia de que, havendo garantia da continuidade de uma situação confortável em que se encontra o agente, sem que nenhum mecanismo de controle de abuso deste estado seja implementado, isso poderia servir de propensão dos indivíduos a adotarem medidas preventivas ou mesmo a provocarem situações com vistas a obter vantagens pessoais e abuso no uso mais intenso da utilidade (ARROW, 1985). Quanto à Seleção adversa, Lambright (2008) entende que ela corresponde à ocorrência de informações relevantes detidas pelo agente, desconhecidas pelo principal e que para cuja tomada de decisão deste há potencialidade de fazer alguma diferença.

No setor público também ainda há a necessidade da implementação de controles e monitoramento que propicie informações claras, tempestivas, transparentes, verdadeiras e úteis para que ocorra congruência entre as expectativas do cidadão com as do Estado.

Este estudo adota a abordagem positivista, pois a direção da pesquisa primou pela identificação de prováveis ações conflituosas que impactem nos objetivos do principal e do agente, havendo, portanto, necessidade de soluções diante da tendência de limitação das ações dos agentes (gestores públicos) contratados pelo Estado para administrar recursos públicos entregues pelo principal (o povo) sob a restrição de ações daqueles em benefício dos objetivos esperados por este.

Busca-se, dessa forma, explicar o motivo que leva ao desprezo da melhor escolha entre as formas de gestão dos recursos entregues ao Estado, admitindo a premissa de que a sociedade tem expectativa de que a gestão se dará de forma eficiente, eficaz e econômica. Caso essa expectativa seja frustrada, surgirá um *gap* informacional, configurado na assimetria de informação, o que provoca o conflito da relação de agência.

No setor público há, ainda, a necessidade da implementação de controles e monitoramento que propicie informações claras, tempestivas, transparentes, verdadeiras e úteis para que ocorra congruência entre as expectativas dos cidadãos e as do Estado.

2.3 Teoria da firma

Mediante os pressupostos da teoria da agência, verifica-se que a atuação do agente deve ser monitorada a fim de buscar garantir o atendimento das expectativas do principal. Nesse sentido, a criação de mecanismo de governança contínua torna-se imprescindível para a redução dos problemas de agência, configurado no risco moral e seleção adversa.

Inicialmente, Coase (1937) caracterizou a firma como sendo uma relação contratual implícita ou explícita sobre a qual o sistema de mercado era abandonado quando o custo do fornecimento de mercadorias ou serviços eram maiores que os custos dos recursos alocados por autoridade e direção. Para esse autor, a escolha por uma das alternativas dependerá tanto do mecanismo de preços de mercado quanto dos custos para seu funcionamento, configurado em custos associados às transações adicionais com mercadorias ou serviços negociados.

A esses custos de funcionamento do mercado, Williamson (1985) chamou de custos de transação. Para esse autor, cada agente busca a criação das respectivas estruturas de governança para lidar com os custos de transação. Nesse sentido, em função da existência e importância desses custos, a necessidade de construção de mecanismos de governança visa permitir lidar com a incerteza e a variabilidade, reduzindo o comportamento oportunista e atenuando esses custos adicionais do mecanismo de preço (AZEVEDO, 2000). Quanto aos meios a serem utilizados nos controles dessas transações, Peres (2007, p. 17) aduz que “não existe *a priori* uma estrutura de governança superior às demais. O conceito de eficiência apoia-se na adequação da estrutura de governança em questão às características da transação específica.”.

Quanto à necessidade de estabelecimento de mecanismos de governança, Firth (1980) apresentou a importante existência de conflito de interesses, consonante a ocorrência das teorias: da maximização dos lucros, cuja perspectiva encontra tendência de maximização do valor da firma pelos gestores a partir da motivação das forças de mercado; e da teoria da maximização da utilidade gerencial, a qual preconiza que os gestores tentarão maximizar sua utilidade configurada na garantia

de seu emprego, salário e satisfação, mesmo que em detrimento da maximização da riqueza dos acionistas.

Assim, no tocante às decisões a serem apreciadas pelo Estado para suprir as necessidades da demanda social, existem duas opções possíveis: produção própria de bens ou serviços, ou aquisição de tais bens ou serviços no mercado. O *trade-off* entre tais opções repousa nas premissas da firma, ou seja, a decisão dependerá do valor dos custos da produção própria ou da aquisição no mercado. Se o custo de produção for menor do que o de mercado, a opção de produção deverá ser escolhida. Caso contrário, a aquisição no mercado deverá ser considerada (SLOMSKI, 2010).

O Estado, na busca pela eficiência do atendimento das demandas sociais, deve considerar as premissas da firma, visto que tem como função suprir as necessidades da sociedade, alocando os recursos que esta disponibiliza para gestão. A gestão de tais recursos deve, pois, ocorrer de forma eficiente, considerando os interesses sociais (SLOMSKI, 2009).

Contudo, Machado e Pinto (2005, p. 77) advertem que o necessário equilíbrio e razoabilidade na tomada de decisão acerca da realidade pública devem ser moderados com análise não apenas sob a ótica da escassez de recursos públicos para investimentos, para não se correr o risco de criar novos problemas ou agravar dificuldades já existentes. Os autores aduzem que:

Essa transferência de papéis, seja através de privatização, delegação ou concessão, precisa ser avaliada também através do papel do Estado em relação a realidades sociais específicas que, se deixadas de lado devido à lógica vigente decorrente dos mecanismos de mercado, demandarão novas formas de intervenção estatal por meio de políticas sociais (MACHADO; PINTO, 2005, p. 77).

Portanto, a relação de firma nos serviços públicos precisa ser analisada de tal forma a se evitar aplicar soluções iguais para realidades diferentes, bem como se devem ampliar as informações para que a decisão seja baseada em estudos que considerem, prioritariamente, o interesse social, como também os aspectos de sustentabilidade econômica.

2.4 Teoria da legitimidade

As ações do Estado devem sempre ser compatíveis com o interesse público, não sendo, portanto, suficiente considerar exclusivamente a relação de firma na decisão de manter ou não a produção de serviços pelo Estado. Além de outros elementos, deve-se considerar a legitimidade das instituições públicas que atuam em função do interesse público, materializado por meio da participação social no processo decisório de políticas públicas.

Essa participação social, “como princípio de organização da República brasileira, consubstanciou-se com a Constituição de 1988, a qual declara em seu artigo primeiro, parágrafo único, que todo o poder emana do povo, que o exerce

por meio de representantes eleitos ou diretamente” (ALMEIDA, 2014, p. 99). A autora pontua repertório amplo de influência direta dos cidadãos, e afirma:

As práticas participativas/representativas vão desde as mais tradicionais, como o referendo e o plebiscito, até as menos conhecidas, como as conferências de políticas públicas, passando pela reestruturação e ampliação de experiências preexistentes, como as audiências públicas, os conselhos e os comitês de bacia hidrográfica, sem prescindir da valorização de práticas menos afamadas, como as ouvidorias e as mesas de negociação e de diálogo, e da criação de espaços completamente distintos, como os orçamentos participativos (ALMEIDA, 2014, p. 99).

Nesse sentido, a definição de legitimidade pressupõe a existência de congruência entre o sistema de valor praticado por uma entidade e o sistema de valores sociais maiores no qual a entidade encontra-se inserida (LINDBLOM, 1994). Esse autor entende que diante da possibilidade de haver incompatibilidade real ou potencial entre esses dois sistemas, a legitimidade da entidade perante os componentes do sistema social estará ameaçada. Portanto, considera-se que a legitimidade é estreitamente relacionada às variáveis tempo e lugar, pois os fenômenos sociais divergem em função dessas variáveis (SUCHMAN, 1995).

Para Suchman (1995), a definição de legitimidade é compreendida como uma percepção generalizada ou suposição de que uma entidade tem suas ações desejáveis, adequadas, ou apropriadas dentro do sistema social construído de normas, valores, crenças e definições. O mesmo autor enfatiza que determinadas práticas podem resultar no aumento ou diminuição do grau de legitimidade e, conseqüentemente, na competitividade e sobrevivência da organização.

2.5 Teoria dos grupos de interesses

Depreende-se dessa teoria, segundo Alam (2006), que o sucesso das organizações modernas depende da sustentabilidade que pode ser alcançada mediante a consideração das necessidades de seu grupo de interesses. O autor entende que a avaliação do seu desempenho pode se dar a partir de sistemas de medição, bem como de controles por meio da contabilidade.

Considera-se que a primazia dada ao atendimento das expectativas dos acionistas é amplamente aceita em áreas de finanças e contabilidade, mas, quando o foco recai sobre os grupos interessados nas operações, a organização assenta-se na realização dos objetivos das partes interessadas (FREEMAN, 1984). Esse autor entende que as empresas devem se responsabilizar pelos reflexos de suas atividades e devem focalizar os interesses de todos os seus *stakeholders*.

Nesse sentido, o foco dado ao amplo grupo de interesses alinha-se à visão sistêmica das organizações, realmente consideradas como um organismo vivo que mantém relacionamentos internos e externamente com o ambiente, ou seja, influencia e é influenciado positiva ou negativamente, numa troca permanente e

tendente a um equilíbrio. Nesse contexto, as organizações devem assumir seu papel socialmente responsável por suas atividades que provocam reflexos na sociedade, além do objetivo de maximização do resultado, que só terá êxito com medidas de apoio e cumprimento das expectativas da sociedade, configuradas no pressuposto da existência do contrato social, base da teoria da legitimidade (DEEGAN, 2006).

Assim, a congruência entre as expectativas da sociedade, bem como outros interesses, e o desempenho da empresa deve se dar com a ampliação do papel da gestão para atendimento de objetivo de outros interesses, além dos interesses dos proprietários.

Contudo, essa ideia do surgimento de múltiplos interesses, naturalmente dá margens a várias críticas à teoria, basicamente sob o argumento de haver dificuldade em conciliar a necessidade de atendimento de múltiplos objetivos e necessidades com os objetivos dos acionistas. Nessa linha, Faria e Sauerbronn (2008) acreditam que as estratégias de responsabilidade social das empresas não são adequadas aos países do sul, mas o são propriamente aos países desenvolvidos por ter sido neles originadas.

Outro pilar crítico da teoria, notadamente quanto à consideração da responsabilidade social, encontra em Xavier e Maranhão (2010) o argumento de que a empresa utiliza-se de “ações paliativas que velam a (des)ordem vigente”, julgando as carências da sociedade e escolhendo as alocações dos investimentos, sem envolvimento da opinião desse grupo de interesse em qualquer decisão tomada.

Empiricamente, ainda se nota a tendência para que o interesse dominante mais forte prevaleça como ator principal.

Nesse sentido, conceitualmente, no setor público a aplicação da teoria dos grupos de interesses adapta-se perfeitamente com uma natural coexistência de um amplo rol de grupos de interesses decorrentes de suas funções administrativa, política, econômica e social. Assim, qualquer organização, pública ou privada, alinhada aos princípios da governança corporativa deve apresentar seus papéis a serem desempenhados e as suas responsabilidades de forma bem definida para a compreensão clara das relações existentes entre seus múltiplos *stakeholders* e outros interesses, “para controlar os seus recursos e dividir resultados”, como instrumento de boa gestão, em especial, no nível estratégico (MARQUES, 2007, p. 17).

Diante de todo o exposto, os grupos de interesses apresentam amplo repertório de influência direta dos cidadãos por meio de plebiscito, referendo, iniciativa popular e outras formas de participação, bem como indiretamente podem introduzir interações constantes com o Estado, podendo impactar as atividades organizacionais dos entes relacionados a seus interesses.

2.6 Eficiência no setor público

Este tópico objetiva enunciar alguns conceitos como suporte à necessidade de utilização da DRE, bem como sua evidenciação e transparência perante a

sociedade, para que esta avalie, além dos aspectos da eficácia e eficiência, o aspecto da economicidade na utilização dos recursos alocados nos órgãos públicos.

Conceitualmente, o objetivo da contabilidade, segundo Iudícibus (2009) é suprir o usuário com informações econômicas, possibilitando segurança no julgamento de suas decisões. Assim, de início, Lima e Castro (2003) atentam para o fato de que na Administração Pública direta, a receita pode ou não afetar a apuração do resultado do exercício, dependendo da natureza do seu ingresso como sendo efetiva ou não efetiva. Independentemente do tipo, não servem ao propósito da apresentação da DRE, pois as receitas registradas geralmente não representam recursos advindos de suas operações e atividades, mas derivam de recursos apenas orçamentários.

Assim, para apresentação do resultado econômico, parte-se do conceito econômico para definir as receitas. Na realidade, busca-se mensurar seu valor com base no conceito de custo de oportunidade, ou seja, obtém-se a alternativa desprezada de preços que o mercado pagaria pelo mesmo nível do bem ou serviço ofertado pela Administração Pública. A receita econômica é, pois, encontrada “pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado” (SLOMSKI, 1996, p. 62). Para efeito de seu cálculo, “deve-se 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.” (SLOMSKI 2010, p. 410).

A discussão dessas bases visando à sustentabilidade econômica dos serviços ofertados à sociedade pelo Estado pode ser apresentada na contribuição de Silva (2000, p. 9) ao aduzir que:

[...] a sustentabilidade envolve não só o levantamento e a adequada utilização de recursos financeiros, implica investir no desenvolvimento das pessoas que fazem parte da organização, melhorar a qualidade dos serviços e adequá-los às necessidades das comunidades, buscar adesão da sociedade à causa da organização e informar de forma transparente.

O mesmo autor responsabiliza o gestor por desempenhar essa tarefa, ressaltando a função da gestão na execução do papel socioeconômico do ente.

Ainda mais, deve haver transparência e controle na elaboração e acompanhamento dos gastos públicos, pois na literatura há evidências de que os países com maior nível de transparência e gerenciamento na execução orçamentária obtêm melhores resultados mensurados de seus gastos públicos (AMORIM NETO; BORSANI, 2002).

Por outro lado, o sistema legal pertinente às ações da Administração Pública traz vários dispositivos regulando a postura e o perfil de gestão e formas de utilização das informações e dos recursos públicos sob sua responsabilidade, bem como a responsabilização por eventuais desvios de condutas ou não observância das determinações. Assim é que, em função da necessidade de reforço na criação de mecanismos de governança no setor público, o estabelecimento das normas deve

nortear as ações dos gestores públicos, os quais ficam condicionados a agir no estrito cumprimento do que a lei determina. Nesse sentido a CF/88, em seu art. 37, apresenta os princípios a serem observados pelo administrador público, entre os quais o da Eficiência, *in verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência**.

Esse princípio é básico para as discussões na presente pesquisa, pois é patente que a Administração Pública deve aplicar os recursos escassos de forma a perseguir a maximização do atendimento prioritário da sociedade, materializada em oferta de serviços e bens com qualidade.

Para Bezerra Filho (2006), a definição de eficiência pode ser vista como o resultado gerado a partir da relação existente entre o volume de bens ou serviços produzidos e o volume de recursos consumidos, para alcançar o melhor desempenho por meio das ações de competência de uma organização. Ao considerar a escassez dos recursos públicos, pode-se deduzir que a economicidade, como uma condição inerente à forma de condução da gestão, é refletida no grau de eficiência do gestor. Essa eficiência serve de indicador da avaliação de desempenho (BEZERRA FILHO, 2006).

Bresser-Pereira (2001, p. 10), ao referir-se à perspectiva de eficiência econômica na gestão pública, teceu importantes comentários ao afirmar:

Nesta conferência estou interessado nas mudanças institucionais que afetam a boa governança. [...] No novo estado que está surgindo, supõe-se que a estabilidade política e a eficácia do estado na aplicação da lei tenham sido razoavelmente alcançadas: as maiores preocupações políticas são agora aquelas que dizem respeito à responsabilização democrática e à eficiência administrativa – ou seja, transpor para os serviços públicos a eficiência econômica que os mercados asseguram à produção de bens e serviços, mantendo ao mesmo tempo seu caráter público.

Ao considerar o aspecto da eficiência econômica, pressupõe-se o reconhecimento do custo de oportunidade de suma relevância na análise econômica devido à escassez dos recursos de produção.

Nesse sentido, Burch e Henry (1974, p. 119) aduzem que:

o conceito de custo de oportunidade originou-se com Frederich Von Wieser (1851-1926). O conceito foi aplicado na determinação do valor dos fatores de produção. Ele definiu o valor de um fator de produção em qualquer situação como o seu custo de oportunidade, sendo tal custo de oportunidade definido como “a renda líquida gerada pelo fator em seu melhor uso alternativo”.

Outros economistas apresentaram outros conceitos para custo de oportunidade tendo por base a ideia de custos alternativos, conforme apresentação a partir do Quadro 1:

Quadro 1 – Conceitos acerca do custo de oportunidade

Autor	Conceito
Bilas (1980, p. 168)	"o custo dos fatores para uma empresa é igual aos valores destes mesmos fatores em seus melhores usos alternativos. Esta é a doutrina dos custos alternativos ou de oportunidade e é a que o economista aceita, quando fala de custos de produção"
Miller (1981, p. 188)	"custo tem um significado muito especial em Economia, não apenas quando nos referimos à teoria da firma mas também quando nos referimos à tomada de decisões do consumidor. O custo em economia significa apenas uma coisa – o custo de oportunidade"
Leftwich (1970, p. 23)	"o custo de uma unidade de qualquer recurso usado por uma firma é o seu valor em seu melhor uso alternativo."
Lipsey e Steiner (1969, p. 215)	"O custo de se utilizar alguma coisa num empreendimento específico é o benefício sacrificado (ou custo de oportunidade) por não utilizá-lo no seu melhor uso alternativo."
Meyers (1960, p. 107-109)	"Custo de produção de qualquer unidade de uma mercadoria é o valor dos fatores de produção empregados na obtenção desta unidade – o qual se mede pelo melhor uso alternativo que se poderia dar aos fatores se aquela unidade não tivesse sido produzida"

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com os conceitos apresentados, fica claro o desafio para a contabilidade no sentido de incorporar integralmente em suas técnicas segundo esses ensinamentos, visando à obtenção da real situação econômica e patrimonial das entidades, pois, conforme Pereira et al. (1990, p. 9):

Apesar de economistas e contadores concordarem com o fato das despesas serem mensurações monetárias de recursos consumidos por uma empresa no processo de obter suas receitas, no campo prático um economista raciocina em termos de que o custo é o valor do "custo de oportunidade" reconhecendo explicitamente o problema de escolha entre alternativas, em quanto que o contador ("tradicional") raciocina em termos de alternativas tomadas e, em isso ocorrendo, não considera as alternativas, que nos diversos momentos no processo decisório, existam para serem tomadas (PEREIRA, et al., 1990, p. 9).

Por outro lado, Silva (2010b, p. 1), apresenta, de forma simples, a diferenciação entre custos monetário e econômico:

Todo o gasto público supõe um custo monetário para o governo. No conceito corrente sempre associamos custos àquilo que temos de pagar por alguma coisa. Dizemos que uma impressora custa "X" reais, ou que uma geladeira custou "Y" reais. O conceito econômico de custos é diferente, pois o custo de uma atividade não se limita ao que pagamos por ela. Inclui tudo o que deixamos de obter por ter canalizado recursos para uma atividade e não para outra, a melhor alternativa que tenhamos para a atividade empreendida.

Diante de todo o exposto, a eficiência no setor público deve ser perseguida pelos agentes públicos, por meio de práticas que visem à alocação mais racional e menos política dos recursos públicos em benefício da coletividade, reforçada pela perspectiva de melhorias nos sistemas de informações de custos e apresentação da DRE aplicada à realidade pública como elemento de inovação completa no sentido econômico, podendo resultar na geração de riqueza, segundo estudos de

Schumpeter (1988). Assim, a proposta de inclusão dessas inovações nas exigências legais demandará alocação eficiente dos custos pelos entes públicos, para que sejam demonstrados os valores fidedignos pela contabilidade pública brasileira, no sentido do controle das contas públicas capaz de reduzir a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade, propiciando a esta mensurar o nível de eficiência econômica da gestão pública.

3. METODOLOGIA

Este tópico apresenta os procedimentos realizados em cada fase da pesquisa para servir de verificação de sua validade ou subsídio a novas pesquisas, tanto dentro do contexto dos demais Ministérios Públicos – e nesta perspectiva, podendo servir de ranqueamento do desempenho econômico, nacionalmente – quanto para aplicação a quaisquer outros entes públicos.

3.1 Campo da pesquisa

A pesquisa refere-se ao caso do MPPE, considerado pela CF/88, genericamente, em seu art. 127, *caput*, como “instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.”. Suas atribuições específicas, exaustivamente mencionadas nos incisos do art. 129, são desenvolvidas por seus membros com independência e autonomia observando os princípios enunciados no *caput* do art. 127, § 1º, quais sejam unidade, indivisibilidade e independência funcional. Ademais, suas funções específicas e significativas como fiscal da ordem jurídica serão exercidas apenas por integrantes da carreira, conforme preceitua o § 2º do art. 129 (BRASIL, 1988, p. 67-69).

O texto constitucional prescreve que as funções do órgão ministerial cabem apenas aos integrantes de carreira, promotores e procuradores de justiça. Portanto, não cabe, apenas em função disso, uma análise da possibilidade de substituí-lo pela advocacia privada mediante eventual mensuração de desempenho econômico deficitário, por meio da aplicação da DRE, objeto desta pesquisa. Assim, outros indicadores devem ser considerados em tais argumentos, entre os quais a confiabilidade perante a opinião pública.

A favor do órgão pesa o fato de que em pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), publicada no relatório do Índice de Confiança na Justiça Brasileira (ICJ Brasil), do 2º trimestre de 2011 ao 4º trimestre de 2012, o Ministério Público foi classificado entre as três instituições mais confiáveis e honestas para a população brasileira. No período levantado, ficou com índice de confiança entre 50 e 55% dos entrevistados que confiam ou confiam muito, atrás apenas das Forças Armadas e da Igreja Católica, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Resultado do Ministério Público na pesquisa ICJ Brasil

Trimestre/ano	%	Classificação
2º/2011	50	Terceiro
3º/2011	52	Terceiro
4º/2011	51	Terceiro
1º/2012	55	Terceiro
2º e 3º/2012	53	Terceiro
4º/2012	53	Terceiro

Fonte: ICJ Brasil (FGV, 2012).

Em outra pesquisa local de opinião pública, realizada entre os meses de abril e maio de 2011, para identificar a percepção da sociedade pernambucana sobre a atuação do órgão ministerial pernambucano, em parceria com a Faculdade Frassinetti do Recife (Fafire), foi encontrado um resultado de confiança de 69% dos pesquisados.

Assim, esta pesquisa não se trata da apresentação de um indicador para avaliação da contratação (ou não) do serviço de advocacia no mercado, ou mesmo de atribuir legitimidade (ou não) ao MPPE apenas mediante os pressupostos da teoria da firma. O que se pretende é ampliar as discussões em torno da utilização de informações gerenciais, complementares às informações orçamentárias, capazes de mensurar o desempenho econômico das ações do MP, bem como dos demais entes públicos. Conseqüentemente, busca-se minimizar a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade, utilizar os resultados para formação de *benchmarking* de órgãos similares e como insumo ao estabelecimento do planejamento estratégico dos órgãos do Estado na busca por contínuas melhorias, na perspectiva da nova gestão pública aliada às expectativas sociais por maiores e melhores ofertas de bens e serviços públicos.

3.2 Coleta dos dados

A coleta de dados físicos e financeiros institucional, utilizada no desenvolvimento da DRE, foi obtida por meio da pesquisa e análise documental e acesso ao portal eletrônico da instituição, a partir dos relatórios da Execução Orçamentária e Financeira, dos Mapas Demonstrativos dos bens imóveis e móveis, bem como das informações de produtividade dos promotores e procuradores de justiça.

Quanto à necessidade de obtenção de dados externos para formatação das informações ao propósito do conceito de custo de oportunidade, valeu-se de preços extraídos no sítio da Ordem dos Advogados do Brasil em Pernambuco (OAB-PE) e da Zapmóveis, os quais serviram de referência para mensuração, respectivamente, da receita econômica dos serviços finalísticos realizados pelos membros do órgão ministerial, e dos custos de oportunidade dos imóveis ocupados sem ônus (próprios ou cedidos).

3.3 Determinação do custo de oportunidade

A apuração do resultado econômico foi feita a partir do modelo desenvolvido por Slomski (2010). Dessa forma, o valor da receita econômica foi determinado com base nos dados físicos de cada serviço realizado pelos membros do MPPE a preço dos honorários específicos ou similares encontrados na tabela da OAB-PE. Estabeleceram-se os honorários advocatícios fixos mínimos da referida tabela, devido ao fato de não existir base de dados no MPPE para aplicação dos honorários variáveis, pois na prática da advocacia privada relativa ao honorário variável comumente é aplicado o valor correspondente a 20% incidentes sobre o ganho patrimonial da causa a favor do cliente. Seria esta a melhor alternativa de receita econômica a ser aplicada na DRE para o Órgão, caso houvesse registro de todos os ganhos patrimoniais.

Do lado da despesa, foi reconhecido um custo de locação para imóveis ocupados sem ônus (próprios ou cedidos). Para tanto, a atribuição do valor deu-se pelo produto da metragem do imóvel constante no MDI pelo preço de mercado pernambucano², conforme justificativa na obs. 3 da Tabela 11. Finalmente, foi reconhecida a quota de depreciação para os bens.

3.4 Alocação das despesas do período

Nos demonstrativos de natureza orçamentária, apresentados pelo setor público, o termo “despesa” não tem o mesmo significado que o usado nas ciências contábeis. Nos primeiros, todos os desembolsos de dinheiro imediato ou seu compromisso para o futuro são chamados de “despesas”, independentemente do reflexo no resultado líquido do ente; já para a ciência contábil, segundo Pereira et al. (1990), as despesas são mensurações monetárias de recursos consumidos no processo de obter receitas, portanto, diminuindo a situação líquida patrimonial, independentemente de qualquer forma de pagamento, ou seja, seu reconhecimento no período dar-se-á no momento de seu consumo.

Importante salientar, ainda, que a “despesa” no setor público está dividida nas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento. A fase de liquidação foi adotada por corresponder ao momento de seu fato gerador.

Com esses subsídios, os ajustes que se fizeram necessários foram os seguintes:

1. Obteve-se a apresentação, no modelo, das despesas liquidadas conforme “Obs. 1, da Tabela 11”.
2. Foram reconhecidas apenas as despesas do período, portanto excluíram-se as contas de “despesas de exercícios anteriores” (Obs. 2, da Tabela 11), bem como 80% do total dos investimentos (Obs. 4, da Tabela 11). Para cálculo de tais despesas, utilizou-se a seguinte equação para reconhecimento da contribuição econômica dos períodos de 2012 e 2013:

2 O referencial de mercado foi a Zapimóveis (<http://www.zap.com.br/imoveis/fipe-zap/>). Acesso em: 14 fev. 2013, às 18h13).

$$\text{Quota linear de Depreciação Anual} = \frac{\text{valor total dos investimentos}}{\text{período de vida útil dos investimentos (anual)}}$$

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados obtidos pela DRE do MPPE e a análise acerca de suas implicações, bem como da omissão de sua divulgação à sociedade, apoiados no quadro composto pelas teorias: agenciamento, *stakeholders*, racionalidade, legitimidade e da firma.

4.1 Mensuração da receita econômica produzida pelo MPPE

A partir das informações obtidas no Relatório das Tabelas Unificadas, coletadas *in loco*, extraiu-se o quantitativo de produtividade, evidenciada por meio das Tabelas 2 a 10 nas respectivas colunas “Item”, apresentadas por tipo de serviços executados pelos promotores de Justiça e procuradores, nas seguintes áreas de atuação: extrajudicial, cível, eleitoral, infância e juventude, processo criminal, execução penal, inquérito policial militar, processo militar e execução militar.

Semelhante a Slomski (2010), o valor da receita econômica na presente pesquisa foi calculado com base nos quantitativos de cada serviço realizado pelos membros do MPPE a preço vigente da tabela da OAB-PE para honorários advocatícios fixos mínimos.

Assim, os resultados das receitas por tipo de serviço e área de atuação podem ser visualizados nas Tabelas 2 a 10. Nelas, vê-se que os resultados totais correspondem ao produto da quantidade pelo preço de mercado (tabela da OAB-PE), dos respectivos períodos.

Tabela 2 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: extrajudicial

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Petição Inicial	142	1.400,00	198.800,00	13	1.400,00	18.200,00
Requerimento de Medida Protetiva	15	1.400,00	21.000,00	0	1.400,00	0,00
Denúncia	225	3.000,00	675.000,00	10	3.000,00	30.000,00
Arquivamento sem TAC	997	700,00	697.900,00	145	700,00	101.500,00
Arquivamento c/ TAC	56	1.400,00	78.400,00	10	1.400,00	14.000,00
Audiência Extrajudicial	251	1.000,00	251.000,00	8	1.000,00	8.000,00
Diligência/ Requisição de Perícia	7.258	800,00	5.806.400,00	483	800,00	386.400,00
Recomendação	150	1.000,00	150.000,00	8	1.000,00	8.000,00
Total receita econômica	-	-	7.878.500,00	-	-	566.100,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 3 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: cível

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Manifestação	104.195	1.400,00	145.873.000,00	24.453	1.400,00	34.234.200,00
Petição Inicial	286	1.400,00	400.400,00	133	1.400,00	186.200,00
Alegações Finais	555	1.400,00	777.000,00	87	1.400,00	121.800,00
Réplica e Contestação	156	800,00	124.800,00	9.228	800,00	7.382.400,00
Recurso	508	1.400,00	711.200,00	525	1.400,00	735.000,00
Total receita econômica	-	-	147.886.400,00	-	-	42.659.600,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 4 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: eleitoral

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Manifestação	4.805	1.400,00	6.727.000,00	656	1.400,00	918.400,00
Petição Inicial	44	1.400,00	61.600,00	0	1.400,00	0,00
Alegações Finais	50	1.400,00	70.000,00	12	1.400,00	16.800,00
Ciência Favorável	513	700,00	359.100,00	192	700,00	134.400,00
Ciência Favorável Parcialmente	6	700,00	4.200,00	4	700,00	2.800,00
Ciência Desfavorável	79	700,00	55.300,00	0	700,00	0,00
Recurso	79	1.400,00	110.600,00	0	1.400,00	0,00
Total receita econômica	-	-	7.387.800,00	-	-	1.072.400,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 5 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: infância e juventude

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Remissão ECA	1.955	1.400,00	2.737.000,00	247	1.400,00	345.800,00
Representação p/ Ato Infracional	3.224	800,00	2.579.200,00	232	800,00	185.600,00
Requerimento de Medida Protetiva	55	1.400,00	77.000,00	4	1.400,00	5.600,00
Ciência Favorável	0	700,00	0,00	520	700,00	364.000,00
Ciência Parcialmente Favorável	0	700,00	0,00	7	700,00	4.900,00
Ciência Desfavorável	0	700,00	0,00	14	700,00	9.800,00
Audiência Extrajudicial (adolescente infrator)	475	1.000,00	475.000,00	28	1.000,00	28.000,00
Arquivamento c/ Remessa ao Poder Judiciário	186	1.400,00	260.400,00	28	1.400,00	39.200,00
Total receita econômica	-	-	6.128.600,00	-	-	982.900,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 6 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: processo criminal

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Manifestação	25.906	1.400,00	36.268.400,00	3.151	1.400,00	4.411.400,00
Alegações Finais	5.977	1.400,00	8.367.800,00	897	1.400,00	1.255.800,00
Condicional Proposta de Suspensão do Processo	396	1.400,00	554.400,00	57	1.400,00	79.800,00
Ciência Favorável	0	700,00	0,00	1.133	700,00	793.100,00
Ciência Parcialmente Favorável	0	700,00	0,00	47	700,00	32.900,00
Ciência Desfavorável	0	700,00	0,00	87	700,00	60.900,00
Recurso	2.542	1.400,00	3.558.800,00	318	1.400,00	445.200,00
Requerimento de Medida Protetiva	1	1.400,00	1.400,00	0	1.400,00	0,00
Total receita econômica	-	-	48.750.800,00	-	-	7.079.100,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 7 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: execução penal

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Baixa de I. P.: c/ Dilig; s/ Dilig.; Diligência	4.115	800,00	3.292.000,00	5.510	800,00	4.408.000,00
Manifestação	37.589	1.400,00	52.624.600,00	58.194	1.400,00	81.471.600,00
(Proposta de) Transações Penais Oferecidas	3.499	1.400,00	4.898.600,00	8.215	1.400,00	11.501.000,00
Denúncia	23.061	3.000,00	69.183.000,00	42.974	3.000,00	128.922.000,00
Arquivamento c/ Remessa ao Poder Judiciário	5.477	1.400,00	7.667.800,00	6.573	1.400,00	9.202.200,00
Total receita econômica	-	-	137.666.000,00	-	-	235.504.800,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 8 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: inquérito policial militar

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Baixa de I. P.:c/ Dilig; s/ Dilig.; Diligência	9	800,00	7.200,00	0	800,00	0,00
Manifestação	12	1.400,00	16.800,00	11	1.400,00	15.400,00
Denúncia	23	3.000,00	69.000,00	12	3.000,00	36.000,00
Arquivamento c/ Remessa ao Poder Judiciário	20	1.400,00	28.000,00	6	1.400,00	8.400,00
Total receita econômica	-	-	121.000,00	-	-	59.800,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 9 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: processo militar

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Manifestação	10.616	1.400,00	14.862.400,00	1.342	1.400,00	1.878.800,00
Alegações Finais	10	1.400,00	14.000,00	0	1.400,00	0,00
Ciência Favorável	5.103	700,00	3.572.100,00	810	700,00	567.000,00
Ciência Favorável Parcialmente	34	700,00	23.800,00	10	700,00	7.000,00
Ciência Desfavorável	232	700,00	162.400,00	57	700,00	39.900,00
Recurso	1.061	1.400,00	1.485.400,00	130	1.400,00	182.000,00
Total receita econômica	-	-	20.120.100,00	-	-	2.674.700,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 10 – Cálculo das receitas econômicas do MPPE: execução militar

Item	2012			2013		
	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)	Quantidade	Preço de mercado	Total (R\$)
Manifestação	6.178	1.400,00	8.649.200,00	0	1.400,00	0,00
Recurso	13	1.400,00	18.200,00	0	1.400,00	0,00
Total receita econômica	-	-	8.667.400,00	-	-	0,00

Fonte: Elaboração própria.

4.2 Detalhamento das despesas e custos do MPPE

No que concerne às despesas e custos, buscaram-se informações em três relatórios: (1) Relatório de Detalhamento das Despesas (RDD); (2) Mapa Demonstrativo dos Imóveis (MDI) e; (3) Relatório de Despesa por Ação Orçamentária (RDAO).

O RDD inclui gastos com despesas de custeio e investimentos pagos, considerando-se que: as despesas de custeio referem-se aos gastos com a manutenção das atividades do período; os investimentos referem-se à aquisição de bens que beneficiarão vários períodos.

Em relação aos valores dos gastos com investimentos, foi utilizada neste modelo a cota de depreciação desses bens, a uma base de 20% de seu valor total, para apropriação a cada período.

O MDI apresenta a relação dos imóveis ocupados, seus respectivos valores e metragens. A partir desse Mapa, foi reconhecido o custo de oportunidade desses imóveis ocupados pelo órgão sem ônus. O cálculo do custo de oportunidade deu-se a partir dos valores da metragem de cada imóvel a preço de mercado. No RDAO extraiu-se o total das despesas de custeio e investimentos que foram liquidadas no exercício social.

Para a construção do modelo, utilizaram-se as informações contidas nos três relatórios. No RDD, buscaram-se os valores pagos referentes aos gastos por tipos de despesa apenas do período. Assim, excluíram-se as despesas de exercícios anteriores

e 80% dos investimentos para que fosse mantida apenas a cota de depreciação de 20% para o período. O MDI foi utilizado para o cálculo do custo de oportunidade dos imóveis ocupados sem ônus. No RDAO, utilizou-se o total do valor liquidado no período, haja vista ser liquidação no setor público a fase da despesa na qual há ocorrência do fato gerador e, portanto, reconhecimento da despesa efetiva que será utilizada ao propósito da elaboração da DRE.

Dessa forma, procedeu-se à estimativa, conforme “Obs. 1” a seguir, em função da inexistência do valor das despesas liquidadas no RDD do órgão, mas apenas do pagamento que representa conceito de caixa, e não de competência, que é o que vale para propósito do modelo e corresponde à fase da liquidação.

Enfim, tendo em vista que o MPPE não dispunha de sistema de informações de custos capaz de segregar os custos diretos dos indiretos, seguindo os preceitos de Slomski (2010), as despesas e custos apurados no período foram segregados em diretos e indiretos, sendo 80% das despesas e custos totais classificados como diretos e 20% como indiretos, conforme se evidenciam os resultados encontrados na Tabela 11.

Tabela 11 – Despesas e custos do MPPE

Objeto	2012			2013				
	Desp. Liquid. (Estimada)	Obs.	Despesas e Custos Diretos	Despesas e Custos Indiretos	Desp. Liquidada Real	Obs.	Despesas e Custos Diretos	Despesas e Custos Indiretos
Pessoal e Encargos Sociais	234.602.487,48	2	187.681.989,98	46.920.497,50	244.295.244,99		195.436.195,99	48.859.049,00
Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	166.455.448,10	1	133.164.358,48	33.291.089,62	186.774.187,92		149.419.350,34	37.354.837,58
Outras Obrigações Patronais	470.004,55	1	376.003,64	94.000,91	424.099,60		339.279,68	84.819,92
Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	716.385,40	1	573.108,32	143.277,08	758.877,21		607.101,77	151.775,44
Indenizações e Restituições	-	-	-	-	-		-	-
Indenizações e Restituições Trabalhistas	3.280.423,78	1	2.624.339,02	656.084,76	-		-	-
Obrigações Patronais	63.680.225,65	1	50.944.180,52	12.736.045,13	56.338.080,26		45.070.464,21	11.267.616,05
Outras Despesas Correntes	39.445.678,37	2	31.556.542,70	7.889.135,67	48.223.892,53		38.579.114,02	9.644.778,51
Outros Benefícios Assistenciais	431.346,90	3	345.077,52	86.269,38	440.864,84		352.691,87	88.172,97
Diárias - Civil E Militar	2.057.786,25	4	1.646.229,00	411.557,25	4.658.582,96		3.726.866,37	931.716,59
Material e Consumo e Distrib. Gratuita	2.106.127,95	5	1.684.902,36	421.225,59	1.926.019,30		1.540.815,44	385.203,86
Aux. Transporte e Outras Desp. com Locomoção	814.058,94	6	651.247,15	162.811,79	1.131.301,77		905.041,42	226.260,35
Serviços de Terceiros	17.385.577,31	7	13.908.461,85	3.477.115,46	21.221.166,64		16.976.933,31	4.244.233,33
Auxílio Alimentação	13.968.224,45	8	11.174.579,56	2.793.644,89	16.264.311,44		13.011.449,15	3.252.862,29
Obrigações Tributárias E Contributivas	38.583,52	9	30.866,82	7.716,70	53.471,64		42.777,31	10.694,33
Indenizações e Restituições	84.105,18	10	67.284,14	16.821,04	52.698,24		42.158,59	10.539,65
Aluguel de Imóveis (Custo Oportunidade)	687.078,71	11	549.662,97	137.415,74	725.044,62	13	580.035,69	145.008,92
Depreciação	1.872.789,16	12	1.498.231,33	374.557,83	1.750.431,06		1.400.344,87	350.086,22
Total Geral	274.048.165,85	2	219.238.532,68	54.809.633,17	292.519.137,52	14	234.015.310,02	58.503.827,50

Fonte: Elaboração própria.

A seguir são apresentados os enunciados das observações constantes da Tabela 11:

Obs. 1: O RDD apresenta valor dos pagamentos em 2012 de R\$ 310.777.214,15. Contudo, como nesse relatório não existe o valor liquidado, tais informações foram buscadas no RDAO, no qual consta o montante de R\$ 312.815.600,88. Arbitrou-se distribuir a diferença positiva entre a liquidação e o pagamento, no valor de R\$ 2.038.386,73, proporcionalmente entre os elementos do grupo “Pessoal e Encargos Sociais”. Para 2013, não houve a necessidade de tais ajustes.

Obs. 2: Com relação ao período de 2012, o valor de R\$ 31.963.357,10 corresponde à soma de três contas de “despesas de exercícios anteriores”, constante

no RDD de 2012. Esse valor foi deduzido do total no RDD por não se constituir em despesas do referido período. Igual procedimento foi adotado para 2013.

Obs. 3-10: Para ambos os períodos, foram considerados os valores correspondentes ao somatório dos seguintes códigos constantes do relatório do “Detalhamento das Despesas”:

Obs.	Códigos das Despesas
3	339008, 339108
4	339014, 339015
5	339030, 339032
6	339033, 339049
7	339035 a 37, 339039 e 339139
8	339046
9	339047 e 339147
10	339093

Obs. 11: O valor econômico do aluguel dos referidos imóveis, ocupados pelo MPPE, para ambos os períodos, teve como fundamento a ideia de que o órgão, caso não dispusesse dos imóveis ou do benefício da cessão sem ônus, pagaria o preço de mercado para operacionalizar suas atividades. Assim, obtiveram-se, por meio do MDI, as áreas (m²) de cada um dos imóveis cedidos à instituição sem ônus e próprios. Com esses dados físicos, o valor do custo de oportunidade atribuído aos imóveis cedidos sem ônus e os próprios foi calculado pelo produto da área pelo preço de referência do mercado no estado, da seguinte forma:

a) Utilizou-se a escala de valores por m² de R\$ 13,00, R\$ 17,00 e R\$ 34,00, atribuídos, respectivamente, ao conjunto: das cidades não componentes da região metropolitana de Recife; da região metropolitana de Recife; e dos bairros de Recife;

b) Os seguintes valores médios (em maio/2013) foram obtidos a partir da Zapimóveis com os seguintes parâmetros de pesquisa: R\$ 13,00 corresponde à locação de casa, no centro da cidade de Goiana; R\$ 17,00 corresponde ao valor médio de locação de casa, no bairro de Piedade, Cidade de Jaboatão dos Guararapes; e R\$ 34,00 corresponde à locação de apartamento no bairro da Boa Vista, em Recife.

Obs. 12: Nesta pesquisa utilizou-se o método linear com estimativa de cinco anos de vida útil econômica sobre o valor total dos investimentos pagos, que correspondeu ao valor de R\$ 9.363.945,80, conforme RDD. Considerou-se valor residual de zero ao final dos cinco anos. A fórmula utilizada para reconhecimento da perda econômica do período de 2012 foi a seguinte: **Quota de Depreciação Anual** = 9.363.945,80 (valor total dos investimentos) ÷ 5 (período de vida útil dos investimentos) = **1.872.789,16**. Para o período de 2013, adotou-se o mesmo procedimento.

4.3 Apuração do resultado econômico

A DRE comparativa foi elaborada como forma de análise do nível de evolução do órgão nos períodos de 2012 e 2013. O Demonstrativo foi apresentado com

fundamento no modelo simples apresentado no Anexo 19, da Lei nº 43.210/1964, e conforme os dados obtidos pelo somatório das receitas econômicas apresentadas nas Tabelas 2 a 10, em que constam as ações, por tipo, desenvolvidas pelos membros do MPPE. As receitas foram confrontadas com as despesas e custos incorridos no período, apresentados na Tabela 11. Dessa forma, chegou-se ao resultado econômico, como demonstrado na Tabela 12.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE PERNAMBUCO			
Procuradoria-Geral de Justiça de PE			
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
Período: 1/1/2012 a 31/12/2012			
	Var. %	Exercício atual	Exercício anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados	-24,4%	290.599.400,00	384.606.600,00
Extrajudicial (Anexo I)	-92,8%	566.100,00	7.878.500,00
Cível (Anexo II)	-71,2%	42.659.600,00	147.886.400,00
Eleitoral (Anexo III)	-85,5%	1.072.400,00	7.387.800,00
Infância e Juventude (Anexo IV)	-84,0%	982.900,00	6.128.600,00
Processo Criminal (Anexo V)	-85,5%	7.079.100,00	48.750.800,00
Execução Penal (Anexos VI)	71,1%	235.504.800,00	137.666.000,00
Inquérito Policial Militar (Anexo VII)	-50,6%	59.800,00	121.000,00
Processo Militar (Anexo VIII)	-86,7%	2.674.700,00	20.120.100,00
Execução Penal Militar (Anexo IX)	-100,0%	0,00	8.667.400,00
2. (-) Custos diretos identif. c/ a exec. da ação pública	6,7%	234.015.310,02	219.238.532,68
Vencimentos e vantagens fixas	12,2%	149.419.350,34	133.164.358,48
Outras obrigações patronais	-9,8%	339.279,68	376.003,64
Outras despesas variáveis	5,9%	607.101,77	573.108,32
Indenizações e restituições trabalhistas	-100,0%	0,00	2.624.339,02
Obrigações patronais	-11,5%	45.070.464,21	50.944.180,52
Outros benefícios assistenciais	2,2%	352.691,87	345.077,52
Diárias – civil e militar	126,4%	3.726.866,37	1.646.229,00
Material de consumo e de dist. gratuita	-8,6%	1.540.815,44	1.684.902,36
Aux. transporte e outras desp. c/ locomoção	39,0%	905.041,42	651.247,15
Serviços de terceiros	22,1%	16.976.933,31	13.908.461,85
Auxílio alimentação	16,4%	13.011.449,15	11.174.579,56
Obrigações tributárias e contributivas	38,6%	42.777,31	30.866,82
Indenizações e restituições	-37,3%	42.158,59	67.284,14
Aluguel de Imóveis (Custo oportunidade)	5,5%	580.035,69	549.662,97
Depreciação	-6,5%	1.400.344,87	1.498.231,33
3. Margem bruta	-65,8%	56.584.089,98	165.368.067,32
4. (-) Custos indiretos identif. com a exec. da ação pública	6,7%	58.503.827,50	54.809.633,17
Vencimentos e vantagens fixas	12,2%	37.354.837,58	33.291.089,62
Outras obrigações patronais	-9,8%	84.819,92	94.000,91
Outras despesas variáveis	5,9%	151.775,44	143.277,08
Indenizações e restituições trabalhistas	-100,0%	0,00	656.084,76
Obrigações patronais	-11,5%	11.267.616,05	12.736.045,13
Outros benefícios assistenciais	2,2%	88.172,97	86.269,38
Diárias – civil e militar	126,4%	931.716,59	411.557,25
Material de consumo	-8,6%	385.203,86	421.225,59
Aux. transporte e outras desp. c/ locomoção	39,0%	226.260,35	162.811,79
Serviços de terceiros	22,1%	4.244.233,33	3.477.115,46
Auxílio alimentação	16,4%	3.252.862,29	2.793.644,89
Obrigações tributárias e contributivas	38,6%	10.694,33	7.716,70
Indenizações e restituições	-37,3%	10.539,65	16.821,04
Aluguel de Imóveis (Custo oportunidade)	5,5%	145.008,92	137.415,74
Depreciação	-6,5%	350.086,22	374.557,83
5. Resultado econômico apurado	-101,7%	-1.919.737,52	110.558.434,15

Fonte: Adaptação a partir de Slomski (2010, p. 953-954).

Tal como o resultado apurado pela pesquisa empírica de Slomski (2010), em que foi evidenciado um lucro econômico de R\$ 184.836.115 da Procuradoria-Geral do Município de São Paulo, no período de 2006, o resultado econômico apurado nesta pesquisa apresenta um lucro econômico de R\$ 110.558.434,15, produzido pelo MPPE durante o exercício de 2012, demonstrando que o órgão agregou valor ao estado de Pernambuco no período, mediante sua atuação em defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, conforme art. 129 da CF/88 (BRASIL, 1988). Atendeu, portanto, ao atributo legal do princípio constitucional da eficiência, inscrito desta Constituição, bem como os pressupostos da teoria da firma defendida por Coase (1937).

Contudo, a falta de publicação e evidenciação da DRE pelo MPPE, além de contribuir com o problema da assimetria informacional, não possibilitou à sociedade a assimilação de relevantes informações que redundariam em melhores escolhas, segundo estudos de Monroe (2001). Consequentemente, deixa-se de reforçar a sua legitimidade em função da ausência de informações relativas ao elemento da gestão econômica agregadora de valor, congruente com as atuais expectativas sociais, o que representaria, segundo Lindblom (1994) e Suchman (1995) potencial variação negativa do grau de legitimidade do MPPE percebida pela sociedade.

Ao contrário dos resultados apresentados em 2012, observa-se que, no período atual (2013), o órgão obteve prejuízo econômico de R\$ 1.919.737,52. Alterou-se o *status* de agregador de valor econômico no período anterior, para redutor desse valor em 2013. Diante da expressiva variação dos resultados alcançados, segue-se com a necessária evidenciação por meio da Tabela 12, servindo como mecanismo de governança para minimizar a assimetria informacional entre a gestão e a sociedade, configurada no problema da seleção adversa proposta por Lambright (2008).

Assim, visando evidenciar a evolução da publicidade, configurada na transparência das informações, torna-se indispensável e relevante uma análise dos dados de 2013 em relação a 2012 para explicação da grande variação positiva: do lado da receita econômica com a Execução Penal, em 71,1%; do lado dos custos diretos e indiretos com a rubrica de “Diárias – civil e militar”, em 126,4%.

Por outro lado, igualmente necessária deve ser a evidenciação das expressivas quedas nos demais itens de receitas, bem como do leve crescimento dos custos diretos e indiretos gerais, os quais influenciaram no resultado geral obtido. Assim, pode-se concluir a breve análise com o fato de que a queda de receita em 24,4%, aliada ao crescimento de 6,7% nos custos, resultou no resultado econômico negativo em R\$ 1.919.737,52.

Nesse sentido, diante do resultado econômico negativo em 2013, o MPPE, alinhado ao entendimento de Marques (2007), publicaria essa informação de forma bem definida para a compreensão clara das relações existentes entre seus diversos grupos de interesses (governos, sociedade, Conselho Nacional do Ministério Público, ONGs, OAB etc.), em conformidade com os princípios da governança, com suas missões e responsabilidades.

Nessa perspectiva, dever-se-ia haver uma justificativa para tais resultados, materializados em apresentação de outros elementos, indicadores ou ações compensatórias em favor do interesse público, visando à apreciação da sociedade por meio do amplo repertório de influências listado por Almeida (2014, p. 99). Isso, considerando a perspectiva de oferecimento de mais bens e serviços de qualidade à sociedade, pois “apesar do Brasil arrecadar como país desenvolvido, apresenta indicadores econômico-sociais menores que os demais países emergentes, ou seja, apesar do enorme esforço fiscal o governo não devolve à sociedade bens e serviços suficientes.” (PAES; CAVALCANTI; SANTANA, 2012, p. 265).

Nessa perspectiva, a presente pesquisa teve como foco a defesa da proposta de inclusão da DRE no rol de demonstrações obrigatórias no setor público e se desenvolveu com o objetivo de propiciar à sociedade e aos demais grupos de interesses das entidades públicas informações complementares à atual sistemática de avaliação por meio de demonstrativos de natureza meramente orçamentária.

Como instrumento realmente capaz de aferir o nível de agregação de valor da entidade no âmbito do setor público, o importante conceito de custo de oportunidade foi utilizado na apresentação da DRE como forma de avaliação adequada da gestão econômica dos recursos públicos alocados no desenvolvimento das atividades finalísticas do MPPE.

5. CONCLUSÕES

Considera-se atingido o objetivo de elaborar e evidenciar a DRE no MPPE, referente aos exercícios de 2012 e 2013, oferecendo subsídios à gestão pública, especialmente ao órgão correicional e à sociedade ao abordar aspectos importantes à compreensão da contabilidade aplicada ao setor público e de custos para a tomada de decisões.

Conclui-se que os resultados demonstram que a *performance* econômica da gestão do MPPE, em relação ao exercício de 2012, atendeu ao atributo legal do princípio constitucional da eficiência, pois o lucro econômico de R\$ 110.558.434,15 produzido pelo confronto entre as receitas econômicas de R\$ 384.606.600,00 e as despesas e custos incorridos de R\$ 274.048.165,85 pode ser traduzido em ganhos para a sociedade pernambucana, obtidos por meio das operações desenvolvidas pelo MPPE quando comparado com o preço que pagaria caso, em tese, optasse pela contratação dos mesmos serviços advocatícios no mercado.

Entretanto, com a ausência da divulgação à sociedade desse importante resultado deixou-se, potencialmente, de respaldar ainda mais a atuação do órgão, não contribuindo para a melhoria da percepção da sociedade em relação aos indicadores de confiabilidade e sustentabilidade econômica. Em relação ao período de 2013, houve prejuízo econômico no valor de R\$ 1.919.737,52, havendo a necessidade de justificação dos resultados por meio de medidas compensatórias que foram adotadas ou por meio de estudos que garantam a implantação de sistema efetivo

de governança tendente a rastrear processos ou ações que denotaram gestão econômica ineficiente.

À luz da teoria das escolhas racionais, notadamente quanto ao pressuposto de que as decisões mais efetivas se dariam em situações de apreensão de informações completas que permitissem uma escolha racional a ser feita, a sociedade pernambucana, porventura pesquisada acerca de alguns aspectos da legitimidade do MPPE, desconhecendo tais informações, possivelmente deixaria de avaliar melhor o órgão por não conhecer as relevantes informações de 2013. Ao passo que, em relação a 2013, teria as informações do desempenho econômico insuficientes para ponderar em sua decisão quanto à avaliação a ser atribuída ao órgão ministerial.

Deixou-se, igualmente, de reforçar o aspecto da legitimidade considerando seus pressupostos da teoria da legitimidade, pois o órgão, ao omitir relevantes informações positivas de natureza econômica agregadora de valor, no período de 2012, assume o risco potencial, nesse aspecto, de ser percebido pela sociedade pernambucana como mais uma instituição pública que gasta mal seus recursos. Consequentemente, perde-se a oportunidade de apresentar valores congruentes com os valores sociais tendentes a consolidar-se, atualmente, em defesa da gestão pública eficiente e eficaz, constituindo-se, portanto, em ameaça à sua legitimidade.

Sob a perspectiva da teoria da firma defendida, a maximização dos lucros da firma (MPPE) e a riqueza dos acionistas (sociedade) foram alcançadas em 2012 mediante alocação de recursos na realização dos serviços pelo próprio MPPE ao invés de contratá-los no mercado, uma vez que os custos deste foram maiores que os daquele no período. Conforme verificado nos resultados do período, o valor de mercado correspondente a R\$ 384.606.600,00 superou em 40,34% (R\$ 110.558.434,15) o valor das despesas e custos incorridos que foram alocados no MPPE (R\$ 274.048.165,85), composto por R\$ **219.238.532,68** de custos diretos e R\$ **54.809.633,17**, indiretos estimados, para oferecer uma mesma quantidade de serviços. Em relação ao período de 2013, a referida maximização não foi alcançada, haja vista ter havido resultado negativo de R\$ **1.919.737,52**.

Percebe-se, ainda, que, ao não evidenciar os resultados alcançados pela DRE, o MPPE não contribuiu com a redução do problema decorrente da assimetria das informações existentes entre o Estado (gestor dos recursos públicos) e a sociedade (provedora dos recursos). Publicaram-se apenas informações exigidas, evidenciando somente a posição orçamentária, ou seja, o quanto foi alocado no período em termo de recursos, em comparação com o que foi gasto, sem, contudo, ser apresentado relatório do nível de eficiência econômica desses gastos.

Dessa forma, houve problema decorrente da seleção adversa e risco moral apresentados por Arrow (1985), configurada, respectivamente:

1) pela ocorrência de informações relevantes detidas pelo agente (MPPE), desconhecidas pelo principal (sociedade pernambucana) e para cuja tomada de decisão há potencialidade de fazer alguma diferença (avaliação da gestão).

2) pela propensão do agente (nível hierárquico inferior) em adotar medidas preventivas ou mesmo, em provocar situações visando obter vantagens pessoais no uso mais intenso da utilidade ou em manter situação confortável em que se encontra (não elaboração da DRE por falta de exigência legal), em função da inexistência de mecanismos efetivos de cobrança por maximização de desempenho econômico pelo principal (nível hierárquico superior).

No caso, os resultados revelam a simplicidade informacional proporcionada pela DRE em favor da sociedade e da gestão.

Quanto à limitação desta investigação, nota-se que houve apenas apuração do resultado econômico global do MPPE e a análise de sua eficiência, segundo a teoria da firma, devendo outros elementos passarem pelo crivo correicional, quando da tomada de decisões acerca do desempenho do órgão, como o aspecto de sua legitimidade perante a sociedade e o amplo alcance de suas atuações em defesa da ordem jurídica, dos interesses sociais e individuais indisponíveis e do próprio regime democrático, mesmo em situações antieconômicas exercidas de forma autônoma e independente.

Portanto, outras pesquisas podem ser desenvolvidas de forma a seguir os resultados econômicos por atuação de cada promotoria de justiça, ou mesmo por atividade-meio. Nesse último caso, podendo servir de suporte à tomada de decisões quanto à análise da viabilidade de terceirização de algumas atividades, segundo os pressupostos da teoria da firma, ficando a sugestão para futuras pesquisas, no sentido de apresentar os resultados por atuação de cada membro ou mesmo por atividade-meio, a partir da criação de base de informações de custos que permitam tais mensurações de forma mais justa possível. Para isso, recomenda-se a utilização do método de custeio variável.

Enfim, sugere-se que o MPPE melhore o nível de informações, notadamente quanto à mensuração dos ganhos patrimoniais para a sociedade pernambucana advindo da atuação dos seus membros, bem como melhore seus mecanismos de governança e *accountability* da gestão econômica, necessárias à produção de informações aos gestores e à sociedade. Igualmente, sugere-se que o modelo possa ser apreciado e utilizado pelos demais Ministérios Públicos como indicador de desempenho e estabelecimento do *benchmarking* nacional, perseguindo, dessa forma, as melhores práticas. Pelos mesmos motivos, sugerem-se nesta pesquisa a elaboração e divulgação da DRE no âmbito dos Ministérios Públicos como forma de minimização da assimetria informacional existente entre o Estado e o interesse social.

Nesse sentido, conforme Marques (2007), as organizações públicas ou privadas, alinhadas aos princípios da governança, devem apresentar seus papéis a serem desempenhados e suas responsabilidades de forma bem definida para a compreensão clara das relações existentes entre seus grupos de interesses, objetivando controlar seus recursos e dividir resultado como instrumento de boa gestão. Consequentemente, com maior eficiência dos gastos públicos em geral, o Brasil teria condições de oferecer mais bens e serviços de qualidade à sociedade, respaldando a realidade de sua arrecadação em nível de países desenvolvidos.

6. REFERÊNCIAS

- ALAM, M. Stakeholder Theory. In: HOQUE, Z. (Org.). *Methodological Issues in Accounting Research: theories, methods and issues*. Londres: Spiramus Press Ltda., 2006. p. 207-219.
- ALMEIDA, D. R. de. Pluralização da representação política e legitimidade democrática: lições das instituições participativas no Brasil. *Opinião Pública*, v. 20, n. 1, p. 96-117, 2014.
- AMORIM NETO, O.; BORSANI, H. *Os determinantes políticos do comportamento fiscal na América Latina*. Rio de Janeiro: IPEA, 2002. (Seminários DIMAC n. 123).
- ARROW, K. J. The Economics of Agency. In: PRATT, J. W.; ZECKHAUSER, R. J. *Principals and agents: the structure of business*. Boston: Harvard Business School Press, 1985. p. 37-51.
- AZEVEDO, P. F. *Nova economia institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura*. São Carlos: UFSCar, 2000.
- BEZERRA FILHO, J. E. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- BILAS, R. A. *Teoria microeconômica*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense-Universitária, 1980.
- BURCH, E. E.; HENRY, W. R. Opportunity and incremental cost: attempt to define in systems terms: a comment. *The Accounting Review*, p. 248-251, 1974.
- BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília, 1964.
- _____. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.
- _____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Brasília, 2000.
- _____. *Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Brasília, 2001.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. 279 p.

_____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. *Pronunciamento Conceitual Básico*. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Correlação com as normas internacionais de contabilidade – estrutura para a preparação e a apresentação das demonstrações contábeis. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 25 nov. 2014.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Uma nova gestão para um novo estado: liberal, social e republicano. *Revista do Serviço Público*, v. 52, n. 1, p. 5-24, 2001.

COASE, Ronald H. The nature of the firm. *Economic*, v. 4, n. 16, p. 386-405, 1937.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Resolução CFC nº 1.133/2008*. Aprova a NBCT 16.06 – Demonstrações Contábeis do Setor Público. Brasília: CFC, 2008.

_____. *Resolução CFC nº 1.366/2011*. Aprova a NBCT 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília: CFC, 2011.

_____. *Resolução CFC nº 1.437/2013*. 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. Brasília: CFC, 2013.

_____. *NBCT 16.6 (R1)*. Altera a NBC T 16.6 que dispõe sobre demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2014.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. *Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública*. 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2010.

DEEGAN, C. Legitimacy Theory. In: HOQUE, Z. (Org.). *Methodological Issues in Accounting Research: theories, methods and issues*. Londres: Spiramus Press Ltda., 2006. p. 161-179.

FARIA, A.; SAUERBRONN, F. F. A Responsabilidade Social é uma questão estratégica? Uma abordagem crítica. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 42, n. 1, p. 7-33, jan./fev. 2008.

FIRTH, M. Takeovers shareholders returns, and the theory of the firm. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 94, n. 2, p. 235-260, mar. 1980.

FREEMAN, R. E. *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Pitman, 1984.

HENDRIKSEN, Eldon. S.; VAN BRED, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2009.

HOQUE, Z.; MOLL, J. Rational Choice Theory. In: HOQUE, Z. (Ed.). *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, methods and issues*. London: Spiramus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E; GELBCKE, E. R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. *Teoria da firma: Comportamento dos administradores, custo de agência e estrutura de propriedade*. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 48, n. 2, jun. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902008000200013&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 27 mar. 2013.

LAMBRIGHT, K. T. Agency Theory and Beyond: contracted providers' motivations to properly use service monitoring tools. *Journal of Public Administration Research and Theory*, London, v. 19, p. 207-227, Apr. 2008.

LEFTWICH, R. H. *Introduction to Microeconomics*. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1970.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. *Contabilidade Pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LINDBLOM, C. K. The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Critical Perspectives on Accounting*. In: CRITICAL PERSPECTIVES ON ACCOUNTING CONFERENCE, New York, 1994. *Paper...* New York: CSEAR, 1994.

LIPSEY, R.G.; STEINER, P. O. *Economics*. 2nd ed. New York: Harper & Row, 1969.

MACHADO, K. M.; PINTO, F. L. B. Serviços Públicos: da lógica estatal à lógica empresarial. *Domus Online*, v. 2, n. 1, 2005.

MARQUES, M. C. C. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. *RAC*, v. 11, n. 2, abr./jul., 2007.

MEYERS, A. L. *Elementos de economia moderna*. 4. ed. Rio de Janeiro: Livro Ibero-Americano, 1960.

MILLER, R. L. *Microeconomia: teoria, questões e aplicações*. São Paulo: McGraw-Hill, 1981.

MONROE, K. R. Paradigm Shift: from Rational Choice to Perspective. *International Political Science Review*, v. 22, n. 2, p. 151-172, 2001.

PAES, N. L.; CAVALCANTI, T. V. de V.; SANTANA P. J. Impactos de longo prazo de reformas fiscais sobre a economia brasileira. *Revista Brasileira de Economia* [online], v. 66, n. 2, p. 247-269, 2012.

PEREIRA, A. C. *et al.* Custo de oportunidade: conceitos e contabilização. *Caderno de estudos* [online], n. 2, p. 01-24, 1990.

PERES, U. Custos de transação e estrutura de governança no setor público. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 9, n. 24, p. 15-30, 2007.

SCHUMPETER, J. *Teoria do desenvolvimento econômico: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e ciclo econômico*. São Paulo: Nova Cultura, 1988.

SILVA, A. L. de P. e. *Utilizando o Planejamento como Ferramenta de Aprendizado*. São Paulo: Global, 2000. 127 p. (Coleção Gestão e Sustentabilidade).

SILVA, L. M. da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Contabilidade pública: desafios para uma transição segura*. 2010a. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2010/04/20/contabilidade-publica-desafios-para-uma-transicao-segura/>>. acesso em: 6 dez. 2012.

_____. *Reflexões sobre a demonstração do resultado econômico: aplicação nas relações custo-volume*. 2010b. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2009/09/09/reflexoes-sobre-a-demonstracao-do-resultado-economico-%E2%80%93-aplicacao-nas-relacoes-custo-volume/>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

SIMON, H. *Models of Man: social and rational*. Nova York: Wiley, 1957.

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

_____. *Controladoria e governança na gestão pública*. 1. ed. 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SLOMSKI, V et al. 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 município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p.933-957, jul./ago. 2010.

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

WILLIAMSON, O. E. *The economic institutions of capitalism*. London: Free Press, 1985.

ZEY, M. E. D. Criticism of rational choice models. In: _____. *Decision making: Alternatives to rational choice models*. Newbury Park: Sage, 1992. 389 p.

XAVIER, W.; MARANHÃO, C. Responsabilidade social: a privatização do público. *Organizações e Sociedade*, Salvador, v. 17, n. 53, p. 297-309, abr./jun. 2010.