



Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros

ISSN: 2237-2342 (impresso)
L-ISSN: 2178-2008 (on-line)

Ano X, Vol.X, n.39, jul./dez., 2019.

Tramitação editorial:
Data de submissão: 30/07/2019.
Data de reformulação: 15/09/2019.
Data de aceite definitivo: 30/11/2019.
Data de publicação: 20/12/2019.

Editor Responsável: Me. Jonas Rodrigo Gonçalves.

PERSPECTIVAS DISTINTAS DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO: SETOR PÚBLICO X SETOR PRIVADO

OUTPUTS OTHER THAN RESULTS EVALUATION: PUBLIC SECTOR X PRIVATE SECTOR

*Andressa Kethlen Ribeiro¹.
Lúcio Carlos de Pinho Filho².
Ruthe de Queiroz e Silva³.*

Resumo

O presente artigo tem o objetivo de demonstrar a diferença da percepção de resultado entre o setor público e o setor privado, e como ele é interpretado por esses dois setores. Para tal finalidade foi utilizada as demonstrações contábeis peculiares de cada uma dessas entidades. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), obrigatória para o setor privado e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), obrigatória para o setor público. Neste artigo é apresentado também a base normativa para cada uma dessas demonstrações. E, por fim, é feita uma análise da comparação de resultado entre a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) utilizando-se de dados atuais e reais tendo como objetivo interpretar os indicadores de resultado- Superávit ou o Déficit na (DVP) e o lucro ou o prejuízo na (DRE).

Palavras-chave: DVP. DRE. Resultado.

¹ Aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Processus.

² Mestrando em *Desarrollo Humano* pela FLACSO/Argentina com especializações *lato sensu* diversas. Graduado em Ciências Contábeis pela UnB, com Complementação Pedagógica – Licenciatura em Matemática pela UNIVEN e Curso Superior de Política e Estratégia – CSuPe pela Escola Superior de Guerra – ESG. Professor do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Processus.

³ Aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Processus.

Abstract

The present article aims to demonstrate the difference between the perception of the result between the public sector and the private sector, and how it is interpreted by these two sectors. For this purpose, the accounting statements peculiar to each of these entities were used. The Statement of Income for the Year (SIY), mandatory for the private sector and the Statement of Changes in Equity (SCE), mandatory for the public sector. This article also presents the normative basis for each of these statements. Finally, an analysis of the comparison of results between the Statement of Income (SIY) and the Statement of Changes in Equity (SCE) is carried out using current and real data in order to interpret the result indicators - Surplus or the Deficit in (SCE) and profit or loss in (SIY).

Keywords: DVP. DRE. Organizational Performance.

1 - Introdução

Conforme Ludícibus e Marion (1999), a Contabilidade surgiu no mundo antigo para atender à necessidade de avaliar a riqueza do homem, bem como os acréscimos dessa riqueza em uma época em que ainda não existiam números, escrita ou moeda.⁴

Desde então, obter lucro, tem sido o objetivo do mundo corporativo, que busca tornar-se cada vez mais competitivo, a fim de, alcançar lucratividade com economia, eficiência e efetividade. O setor público por sua vez tem a missão de tornar os recursos arrecadados em benefícios para a sociedade, uma vez que seu principal cliente é o povo e o seu principal objetivo é o bem-estar dele, ou seja, o Estado não tem o objetivo de lucrar, mas sim, atender as demandas da sociedade como saúde, educação, segurança. Ou seja, elevar o bem-estar social, sendo esse o objetivo principal de um governo⁵.

Nesse sentido, os arts. 196 e 205 da Constituição Federal de 1988⁶ relatam respectivamente o dever do Estado de beneficiar a sociedade por intermédio de políticas públicas (...) “A saúde é direito de todos e dever do Estado (...)”. “A educação, direito de todos e dever do Estado (...). Diante disso, há de se concordar que, a forma como o Estado e o Setor Privado enxergam o resultado, positivo ou negativo, é realmente diferente uma da outra. A metodologia utilizada neste artigo foi a pesquisa descritiva, utilizando-se de fontes bibliográficas, assim como também das demonstrações contábeis dos dois setores com dados reais e atuais.

Via de regra, a avaliação do resultado nas contas públicas e de empresas privadas tem sido analisada somente pela ótica contábil, financeira e orçamentária.

⁴ BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.); COLAUTO, Romualdo Douglas; LONGARAY, André Andrade; PORTON, Rosimere Alves de Bona; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

⁵ SEN, Amartya. *Desarrollo y libertad*. Buenos Aires: Planeta, 2000.

⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 jun. 2019,

Todavia no setor público tem que se vislumbrar também os resultados alcançados nos aspectos sociais, sendo esse último um forte indicador de desempenho⁷.

A escassa discussão desse assunto envolvendo o setor público e setor privado e a sua pouca elucidação em trabalhos acadêmicos constitui o motivo para a escolha desse tema, uma vez que a diferença da perspectiva de resultado entre o setor público e setor privado é um assunto atual e de extrema relevância, não só em se tratando de números, mas também no que diz respeito ao bem-estar social da população como um todo. Esta pesquisa acadêmica tem o objetivo de suprir essa carência de informação deixada pelos trabalhos poucos existentes, sensibilizando os próximos pesquisadores para a importância desse tema com a finalidade de aprimorar as técnicas de avaliação de resultado no setor público.

2 - Resultado

Segundo o Dicionário Aurélio, resultado é “o lucro obtido em determinado negócio”.⁸ Para a contabilidade societária, resultado é a diferença entre receitas e despesas depois de deduzida a provisão para o imposto de renda, e contribuição social, assim como a participações de empregados, administradores e partes beneficiadas. Só assim se chegará ao tão almejado lucro, conforme trata os art. 189 à 191 da **Lei nº 6.404⁹, de 15 de Dezembro de 1976**, que dispõe sobre as Sociedades Por Ações. Esse resultado é indicado pela Demonstração do Resultado do Exercício-DRE.

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

Noutra vertente, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP define o resultado patrimonial da seguinte forma:

⁷OSLAK, Oscar; ORELLANA, Edgardo. *El análisis de la capacidad institucional: aplicación de la metodología SADCi*. Buenos Aires: 2001. Recuperado en: <http://www.oscaroszlak.org.ar/images/articulos espanol/OSZLAKO_EdgarDOElanálisisdelacapacidad_institucional.pdf> Acesso em: 10 jun. 2019.

⁸ Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/resultado/>>. Acesso em: 23 maio 2019.

⁹ BRASIL. **Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976**. Estatui sobre as Características e Natureza das Companhias ou Sociedades Anônimas com ou sem capital aberto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 23 maio 2019.

O resultado patrimonial do período é apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial (BP) do exercício.

Para Silva¹⁰, o conceito de Resultado traz as seguintes considerações:

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará o resultado patrimonial do período que é apurado, confrontando as Variações Quantitativas Aumentativas com as Variações Diminutivas Quantitativas. Apresentamos a seguir esses resultados: > Variações Quantitativas Aumentativas são maiores que as Variações Diminutivas Quantitativas = Resultado do Período (Superávit Patrimonial). > Variações Quantitativas Aumentativas são menores que as Variações Diminutivas Quantitativas = Resultado do Período (Déficit Patrimonial). > Variações Quantitativas Aumentativas são iguais as Variações Diminutivas Quantitativas = Resultado do Período (Resultado Patrimonial Nulo).¹¹

Todavia, para se obter uma análise de resultado satisfatória, é preciso verificar se houve indicadores de eficácia, eficiência e efetividade. Eficácia é atingir o alvo, ou a meta proposta. Eficiência vai mais além, pois é atingir o alvo ou a meta com excelência. Efetividade, por sua vez, é a capacidade de funcionar normalmente de acordo com a realidade.

O setor privado gerencia seus recursos com eficácia, eficiência e efetividade a fim de garantir o lucro ao final do exercício, limitando a apresentação do resultado apenas à exatidão dos números. No setor público, por sua vez, esses recursos são gerenciados a fim de assegurar que as demandas da sociedade sejam atendidas. Isso, no entanto, é avaliado através de indicadores sociais e que por sua vez devem estar em constante evolução conforme as demandas da sociedade forem atingindo novos níveis de exigência.

Os indicadores sociais devem visar o cumprimento dos direitos sociais garantidos pela Constituição de 1988, o caput do artigo 6º se refere á esses direitos. “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência ao desamparados, na forma dessa Constituição. ” Desta forma, é necessário estabelecer indicadores para cada um desses direitos assegurados pela Constituição Federal de 1988. É necessário também analisar o resultado do setor público como um todo e não somente a partir de números que indiquem superávit ou déficit, só assim, é possível diferenciar a Expectativa da Realidade.

2.1 - Perspectiva de Evidenciação do Resultado

Para uma correta avaliação do resultado é necessário a escolha de indicadores, ou seja, medidas de desempenho que se encaixem à realidade específica de cada setor. Em ambos os casos, as medidas de desempenho devem demonstrar se as necessidades dos clientes estão sendo atendidas, apontar problemas juntamente com as melhorias e revelar se as melhorias estão de fato acontecendo.

¹⁰ SILVA, José Antônio. **Série Provas & Concursos - Contabilidade Pública** – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

¹¹ *Bis in idem.*

De acordo com o MCASP 2019 é possível fazer uma interpretação a respeito da perspectiva do Resultado do setor público, demonstrado pela DVP e a perspectiva do Resultado do setor privado através da DRE - Enquanto para o setor privado o lucro é um bom indicador, para o setor público não será, se as demandas da sociedade não tiverem sido atendidas.

(...) é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.¹²

O objetivo da empresa no âmbito societário é a obtenção de lucro para aumentar o seu Patrimônio. Esse lucro ao final do exercício pode ser partilhado em forma de dividendos aos sócios da empresa ou investido em forma de bem de capital para a empresa. Para a contabilidade societária, o desempenho é medido através do lucro ou prejuízo evidenciado preliminarmente na DRE e posteriormente no Balanço Patrimonial. De forma que um resultado positivo ao final do exercício é sinal de que a empresa está caminhando bem, assim como, um resultado negativo reflete o mau desempenho dessa entidade.

Para a Contabilidade Pública o objetivo do Estado não é gerar lucro, mas sim valor público, pois a medida de desempenho é computada quando houver algum impacto significativo na vida das pessoas, uma vez que, o cliente maior da administração pública é a sociedade. Com isso as políticas públicas são revertidas em bens ou serviços para ela. Um resultado superavitário ao final do exercício não necessariamente, se constitui um bom indicador, se para tanto, não houver mudanças significativas na educação, saúde e segurança. Por outro lado, se o resultado ao final do exercício tiver sido deficitário, pelo motivo do governo ter aumentado o efetivo de policiais, ou ampliado um trecho de rodovia, ou ainda ter construído mais escolas e hospitais, se endividando para tanto, faz com que esse resultado seja visto como um bom indicador, pois o governo gastou mais para investir em melhorias para a sociedade.

Para SILVA, “o resultado patrimonial no setor público é um importante indicador de gestão fiscal, indo muito além de resultado superavitário ou deficitário, pois exige uma análise das metas fiscais contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias”¹³. Já no setor privado a indicação de lucro ou prejuízo ao final do exercício é um forte indicador do desempenho da empresa. Dessa forma é possível verificar como a percepção de Resultado é bem diferente na perspectiva do olhar entre o setor público e o setor privado. Enquanto para um, significa lucratividade, para o outro significa melhorias para a sociedade. O problema é quando o resultado deficitário no exercício do governo não gerou mudanças relevantes na sociedade, devido à má administração ou desvio de dinheiro público, provocado pelo desvio de dinheiro dos cofres públicos. Mas esse artigo não tem por pretensão aprofundar nessa última questão.

¹² STN. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, 2019, p.442.

¹³ SILVA, José Antônio da. Série Provas & Concursos - Contabilidade Pública – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO: 2015, p. 182.

As entidades públicas segundo SLOMKI¹⁴ são geradoras de produtos ou serviços que visam atender o bem-estar do cidadão de forma contínua e segura, a fim de, gerar valor á sociedade e não lucro.

A mensuração do resultado econômico gerado pelo setor público possibilita a tomada de decisão com o intuito de buscar a melhor alternativa para garantir uma gestão pública eficiente que atenda as demandas da sociedade¹⁵.

2.2- Da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE

A DRE é um instrumento utilizado por entidades privadas como indicador econômico, com o qual é possível avaliar o seu desempenho. Resultado é a diferença que se obtém ao apurar as receitas e as despesas. Quando as receitas são maiores que as despesas se aufer de um lucro. Conquanto se as despesas ultrapassam as receitas aufer-se então um prejuízo. O valor apurado passa a compor o Balanço Patrimonial no Patrimônio Líquido, nas contas de Prejuízo Acumulado ou Reserva de Lucro.

A Lei nº 6404/76 no art. 176, inciso III, torna a DRE como peça obrigatória do conjunto das Demonstrações Contábeis para as empresas do setor privado. “ Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: (...) III - demonstração do resultado do exercício; e” (...) Para CHAGAS (2013), p. 141 a DRE “ Consiste numa relação de contas de receitas e despesas geradas pela entidade - dispostas em ordem vertical e dedutiva. Destina-se a demonstrar a apuração do lucro ou prejuízo da empresa, feita no encerramento do exercício”.

A Lei nº 6404/76 transcreve os elementos que a DRE deverá discriminar em ordem vertical e dedutiva:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais.

Após essas disposições, o art. 187 continua a descrever os elementos da DRE de forma sucinta e objetiva dando a ideia de dinheiro em cascata como assim descreve (CHAGAS, 2013, p. 143).

- VI – As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
- VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

¹⁴ SLOMSKI, Valmor. Controladoria e Governança na Gestão Pública. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

¹⁵ SANTOS, Danielle Cristina Gonzaga dos. **Valor econômico gerado por instituições públicas: avaliação do IFPA Campus Abaetetuba.** In: XVIII Congresso Brasileiro de Custo- CBC. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

No inciso VII o texto da Lei menciona nada mais que uma simples divisão proporcional do lucro líquido pela quantidade de ações que a empresa detém em seu capital. O art. 187 se encerra fazendo menção em seu parágrafo 1º alíneas a e b das receitas e ganhos computados pelo regime de competência e os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou não referentes a esses ganhos e receitas a fim de, serem elementos determinantes da demonstração do resultado do exercício.

Necessário, porém, ressaltar os conceitos advindos da Lei. Pois, a relação conceitual e finalística deste artigo não estariam completas sem o esgotamento daquelas definições primordiais para o entendimento geral da Demonstração.

Preliminarmente, se faz necessária a apresentação do conceito de Receita Bruta das Vendas e Serviços. Tal receita se trata dos aumentos nos benefícios econômicos advindos de vendas e/ou prestações de serviços a um valor considerado justo. Contudo, não há de se falar em deduções ou abatimentos de qualquer espécie neste momento.

Quando se considerar, porém, tais fatores dedutivos, a Receita Bruta transformar-se-á em Receita Líquida de Vendas e Serviços, ou seja, a Receita Líquida se trata do cálculo matemático da Receita Bruta efetuadas as deduções, abatimentos e os impostos.

Estes levarão em conta as subtrações nas vendas decorrentes de cancelamento, devolução ou descontos realizados durante o processo. Válido ainda ressaltar que os impostos, tais como IPI, ICMS, ISS, PIS e CONFINS, auferem diretamente sobre a receita bruta.

O Lucro Bruto será a primeira deliberação após a análise das receitas. Esse se refere ao primeiro sinal de real acúmulo patrimonial almejado pela entidade comercial, correlacionando os dados obtidos na Receita Líquida, supracitada por este artigo, subtraída o custo das mercadorias e serviços. O Custo de Mercadorias e Serviços, conhecido como CMV, compor-se-á do Estoque Inicial (EI) somada às Compras ou Entrada de produtos no período analisado (C), subtraído o estoque atual ou final (EF).

Auferido o Lucro Bruto, será possível realizar a primeira apuração de acúmulo ou déficit de capital devido às operações realizadas para que o produto chegasse ao seu consumidor destinatário, conseqüentemente comercializado, o chamado Lucro ou Prejuízo Operacional. Esta operação será lograda uma vez que os dados obtidos com o lucro bruto for subtraído às: Despesas com vendas, entendida como toda despesa paga ou incorrida para que a venda fosse viável, desde o marketing e publicidade para que o produto tivesse conhecimento do público até perdas estimadas em crédito de liquidação duvidosa; Despesas Gerais e Administrativas, entendidas como gastos pagos ou incorridos para a gestão ou direção da empresa; e por último outras despesas operacionais, que podem ser exempladas como:

- **Outras Receitas e Outras Despesas:** Atividades que não constituam as práticas ordinárias da entidade.
- **Resultado do exercício antes do imposto sobre a Renda:** Lucro ou Prejuízo Operacional - Outras Receitas e Outras Despesas.
- **Provisão para o Imposto de Renda e CSLL.**
- **Participações de debêntures, empregados administradores e partes beneficiárias, mesmo que na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa**

- **Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício:** Resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda - Participações de debêntures, empregados administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa.

2.3 - Da Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP

O art. 104 da Lei nº 4320/64 menciona a DVP como um instrumento capaz de evidenciar as alterações ocorridas no patrimônio público. “A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. A DVP será elaborada utilizando-se as classes Variações Patrimoniais Aumentativas e Variações Patrimoniais Diminutivas e, deverá conter os seguintes itens de acordo com a NBC TSP:

- A. receita, correspondente às variações patrimoniais aumentativas;
- b. despesa, correspondente às variações patrimoniais diminutivas;
- c. parcela do resultado de coligadas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
- d. ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade;
- e. resultado do período.

Devem ser divulgados ainda, como alocações do resultado do período:

- a. resultado atribuível aos acionistas não controladores;
- b. resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

A evidenciação do resultado ou do aspecto patrimonial será obtido através da confrontação das VPA (variação patrimonial aumentativa) com as VPD (variação patrimonial diminutiva), ou seja, $VPA - VPD = \text{Resultado}$. A DVP é capaz ainda, de mensurar as variações em Quantitativa e Qualitativa segregadas uma da outra para fins de apresentação. A NBC T 16.6 descreve o que vem a ser as variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. As variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

3 - Comparação da DVP X DRE Utilizando Dados Reais

Para fazer a comparação foram utilizados dados reais de uma DRE e de uma DVP. Ambas do ano de 2017 e 2018. A entidade privada escolhida foi a empresa Quality Aluguel de Veículos S.A, fundada em 1995, com sede em Brasília. Essa empresa atua no mercado de locação de veículos em terceirização de frotas, com operações nos estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins e no Distrito Federal. Conta com uma frota diversificada de aproximadamente 3.300 veículos distribuída por todo o território nacional. (Diário Oficial do Distrito Federal – DODF nº 83, 2019). Abaixo segue a DRE da empresa supracitada:

Figura 1 – DRE (Quality – 2018).

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO Em 31 de dezembro de 2018 e 2017 - Em reais					
		Controladora		Consolidado	
	NE	31/12/2018	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2017
Operações continuadas					
Receita líquida	16	98.193.003	90.715.172	110.570.227	109.409.782
(-) Custos da operação	17	(65.713.560)	(67.869.957)	(67.839.651)	(67.593.294)
Lucro operacional bruto		<u>32.479.443</u>	<u>22.845.215</u>	<u>42.730.576</u>	<u>41.816.487</u>
(Despesas) / receitas operacionais					
Despesas comerciais	18	(3.708.894)	(2.987.605)	(3.708.894)	(2.987.605)
Despesas gerais e administrativas	19	(8.721.176)	(9.724.666)	(8.896.460)	(9.855.765)
Depreciação e amortização		(50.730)	(43.888)	(50.730)	(43.888)
Resultado de equivalência patrimonial		6.731.813	13.661.875		
Resultado na alienação de ativos					
Outras receitas (despesas) operacionais		1.389.145	6.189.866	1.389.442	6.196.546
		(4.359.842)	7.095.582	(11.266.642)	(6.690.713)
Resultado financeiro líquido	20				
Receitas financeiras		785.865	653.729	810.824	669.603
Despesas financeiras		(11.870.009)	(11.410.530)	(12.135.487)	(11.880.337)
		(11.084.144)	(10.756.801)	(11.324.663)	(11.210.734)
Resultado antes dos tributos s/ lucro		<u>17.035.458</u>	<u>19.183.996</u>	<u>20.139.272</u>	<u>23.915.041</u>
IR & CS		(3.530.949)	(1.696.810)	(4.729.819)	(3.892.497)
Lucro do exercício		<u>13.504.508</u>	<u>17.487.186</u>	<u>15.409.453</u>	<u>20.022.543</u>
Atribuível a:					
Participantes não controladores	15			1.904.945	2.535.357
Aos controladores		<u>13.504.508</u>	<u>17.487.186</u>	<u>13.504.508</u>	<u>17.487.186</u>

As notas explicativas da administração são parte integrante das demonstrações contábeis.

Por intermédio dos dados acima, exposto, é possível observar que a Quality Aluguel de Veículos S/A ao final do exercício de 2018 logrou um lucro de R\$ 15.409.453 milhões de reais, expressando, portanto, um ótimo desempenho. Visto que para as entidades societárias, quanto maior o Lucro de uma empresa, melhor foi a sua performance. Diferente do setor público, no setor privado, o lucro é sempre visto como algo positivo e prejuízo como resultado negativo. Para dar seguimento ao estudo, foi escolhido os dados da Demonstração das Variações Patrimoniais do Governo do Distrito Federal.

Figura 2 – DVP (Distrito Federal – 2018).

GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL				Exercício 2018	
		DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		Com Intra	
Versão : 1		Anexo 15		PSIAG550	
Mes de Referência 13 - Encerramento				Posição em: 30/01/2019 às 23:52:45	
Consolidado					
	Ano Anterior	Ano Atual		Ano Anterior	Ano Atual
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	84.757.873.214,95	63.368.687.649,56	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	84.757.873.214,95	63.368.687.649,56
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	14.850.639.045,40	15.934.250.773,71	PESSOAL E ENCARGOS	10.692.650.274,36	11.159.434.747,34
Impostos	14.629.339.082,48	15.701.883.130,86	Remuneração a Pessoal	7.533.848.331,51	7.589.428.805,15
Taxas	221.299.962,92	232.367.642,85	Encargos Patronais	2.052.468.472,50	2.302.425.120,91
CONTRIBUIÇÕES	3.162.031.164,58	2.731.413.668,02	Benefícios a Pessoal	798.993.636,11	849.298.673,98
Contribuições Sociais	2.866.592.700,00	2.508.698.554,40	Outras VPD - Pessoal e Encargos	307.539.834,24	418.284.147,30
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	1.153.452,86	1.237.166,27	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	4.670.299.179,83	4.711.551.036,83
Contribuição de Iluminação Pública	294.285.011,23	223.477.947,35	Aposentadorias e Reformas	3.382.486.594,90	3.392.728.510,66
EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS	289.856.973,48	314.977.403,96	Pensões	781.957.460,06	850.265.840,41
Venda de Mercadorias	76.837,88	30.901,80	Políticas Públicas de Transferência de Renda	511.811.324,66	452.738.450,83
Venda de Produtos	3.883.942,11	3.398.839,29	Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais	14.043.830,21	15.818.234,93
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Servi	285.896.193,49	311.547.662,87	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	3.941.736.451,31	4.763.264.864,11
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS	2.923.052.889,73	2.297.660.002,87	Uso de Material de Consumo	174.201.166,90	283.073.108,46
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos C	57.207.037,24	18.708.870,91	Serviços	3.699.405.490,49	4.430.735.782,01
Juros e Encargos de Mora	254.425.542,12	122.915.087,05	Depreciação, Amortização de Exaustão	68.129.793,92	69.455.975,64
Variações Monetárias e Cambiais	2.046.261.063,59	1.744.098.134,13	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	519.433.629,79	884.835.511,99
Descontos Financeiros Obtidos	90.355,51	228.283,71	Juros e Encargos de Empréstimos e Financ. Obtidos	219.289.954,16	251.985.500,00
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Fi	585.068.891,27	411.711.647,07	Juros e Encargos de Mora	5.320.082,49	1.091.378,98
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS	56.392.967.880,09	35.598.461.246,89	Variações Monetárias e Cambiais	274.933.999,76	605.318.053,65
Transferências Intragovernamentais	52.328.195.794,78	30.984.871.815,65	Descontos Financeiros Concedidos	19.887.188,04	26.440.579,36
Transferências Intergovernamentais	4.046.009.611,05	4.504.040.236,61	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financ	2.434,44	0,00
Transferências das Instituições Privadas	11.709.041,42	10.861.173,99	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	53.927.822.415,58	32.976.136.728,01
Transferências de Pessoas Físicas	7.053.432,86	7.788.020,64	Transferências Intragovernamentais - INTRA OFSS	51.770.828.940,80	30.338.807.955,22
VALORIZAÇÃO E GANHOS C/ ATIVOS E DESINC. DE PASS.	106.731.127,97	1.750.961.065,23	Transferências Intergovernamentais	1.988.258.284,29	2.479.771.172,14
Reavaliação de Ativos	0,00	117.318.002,11	Transferências a Instituições Privadas	158.735.190,49	157.557.600,65
Ganhos com Alienação	29.785.294,93	59.154.100,45	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INC. DE PASSIVO	1.890.612.726,87	1.581.354.402,74
Ganhos com Incorp. Ativos	75.137.797,90	1.501.308.107,11	Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas	1.620.984.787,65	1.439.985.882,12
Ganhos com Desincorporação de Passivos	1.828.035,14	73.182.855,56	Perdas com Alienação	264.630,00	1.055.328,65
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	7.032.594.133,70	4.740.963.488,88	Perdas Involuntárias	177.103.018,29	70.364.626,36

Página: 1

Emitido por: NILTON

Emitido em: 19/02/2019

Figura 3 – DVP (Distrito Federal – 2018).

GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL		Exercício 2018			
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		Com Intra			
Versão : 1		PSIAG550			
Anexo 15		Posição em: 30/01/2019 às 23:52:45			
Mes de Referência 13 - Encerramento					
Consolidado					
	Ano Anterior	Ano Atual			
	Ano Anterior	Ano Atual			
Varição Patrimonial Aumentativa a Classificar	340.893.988,62	392.949.074,04	Incorporação de Passivos	0,00	57.623.051,24
Resultado Positivo de Participações	1.013.963.472,96	108.804.474,84	Desincorporação de Ativos	92.260.290,93	12.295.512,37
VPA de Instituições Financeiras	138.734.166,17	267.016.531,36	TRIBUTÁRIAS	229.249.858,81	246.538.520,39
Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas	41.280.316,14	91.265.647,12	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	7.071.774,40	8.018.582,37
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas	5.497.942.189,81	3.880.927.781,52	Contribuições	222.178.084,41	238.519.938,02
			OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	1.359.375.242,08	1.658.516.754,19
			Premiações	1.630.053,45	1.733.864,64
			Resultado Negativo de Participações	118.738,58	4.030.844,39
			Incentivos	72.393.953,14	81.982.445,86
			Constituição de Provisões	76.912.933,66	120.728.916,24
			Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas	1.208.319.583,25	1.450.042.883,06
			RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO	7.526.693.436,32	5.387.055.083,96

Mediante esses dados é possível verificar que houve um aumento no patrimônio do Distrito Federal que, no ano de 2017 apresentava R\$ 5.387.055.083,96 (cinco bilhões trezentos e oitenta e sete milhões cinquenta e cinco mil oitenta e três reais e noventa e seis centavos) e em 2018 saltou para R\$ 7.526.693.436,32 (sete bilhões quinhentos e vinte e seis milhões seiscentos e noventa e três mil quatrocentos e trinta e seis reais e trinta e dois centavos). Ou seja, houve uma variação patrimonial aumentativa e conseqüentemente um Superávit financeiro.

Todavia, o Superávit de R\$ 7.526.693.436,32 (sete bilhões quinhentos e vinte e seis milhões seiscentos e noventa e três mil quatrocentos e trinta e seis reais e trinta e dois centavos) não refletiu um resultado positivo em termos de melhoria para a população do Distrito Federal. Um mês após a divulgação dessa demonstração, houve vários pontos de alagamento na Vicente Pires, cidade satélite do Distrito Federal, causada pelas chuvas e pela falta de obras nas redes pluviais, gerando muito transtorno e prejuízo aos moradores daquela região. É sabido que a DVP reflete o aspecto patrimonial público não em termos de lucro ou prejuízo, mas no quanto as políticas públicas ofertadas à população impactam o patrimônio de forma aumentativa ou diminutiva.

4. Conclusão

A percepção de Resultado no Setor Público é evidenciada pela diferença entre as Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas demonstrada pela DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais. Esta ainda evidencia a mutação patrimonial de forma qualitativa e quantitativa.

No Setor Privado, o Resultado é evidenciado pela diferença entre as Receitas e Despesas demonstrado pela DRE- Demonstração do Resultado do Exercício e, tanto a DVP quanto a DRE possuem legislação própria, sendo elas regidas pela Lei

nº 4320/64 e pela Lei nº 6.404/76 respectivamente. Em ambas as demonstrações, o regime adotado é da competência e o valor apurado é transferido para o saldo do Balanço Patrimonial.

No entanto a distinção entre os resultados na perspectiva pública e privada é muito importante, pois pressupostos analíticos errados levam à interpretação equivocada de resultados. Não é possível enquadrar o resultado no Setor Público a partir da ótica do Setor Privado, uma vez que neste setor, o lucro sempre será um bom indicador e o contrário ocorre com o prejuízo que, sempre será um péssimo indicador de desempenho.

O Resultado no Setor Público só poderá ser mensurado após uma análise das políticas públicas empregadas na sociedade, ou seja, se os serviços ou produtos públicos ofertados a ela provocaram mudanças no patrimônio de forma aumentativa ou diminutiva. Uma vez que, o papel do Estado é agregar valor público e não gerar lucro. Um Superávit ou um Déficit ao final do exercício, só poderão ser classificados como positivo ou negativo se o resultado desses forem impactantes para a sociedade por meio de melhorias.

Portanto, se o Governo precisar se endividar para fazer investimentos em que resultem em melhorias na condição atual do cidadão brasileiro, isto sim, poderá ser visto com bons olhos de acordo com a perspectiva do Resultado do Setor Público. Ou seja, o Governo pode aumentar a sua despesa e terminar o exercício com um resultado deficitário, desde que seja com o objetivo de fazer investimentos e, que estes resultem em melhorias para toda a sociedade.

Por fim, o artigo contribui para uma discussão científica que vem se fortalecendo no cenário acadêmico nacional, destacando-se as pesquisas realizadas pelos professores doutores José Marilson Martins Dantas¹⁶ e Magda de Lima Lúcio¹⁷, no que se demonstra propício o aprofundamento do presente trabalho científico.

5. Referências

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.html>. Acesso em: 23 maio 2019.

BRASIL. **Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976.** Estatui sobre as Características e Natureza das Companhias ou Sociedades Anônimas com ou sem capital aberto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 23 maio 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.html>. Acesso em: 23 maio 2019.

STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no dia 19 de dezembro. **MCASP, 2019, 8ª**

¹⁶ Disponível em: <<https://scholar.google.com.br/citations?user=DafOYx8AAAAJ&hl=pt-BR>>. Acesso em: 11 jun. de 2019.

¹⁷ Disponível em: <<https://scholar.google.com.br/citations?user=GSwD2sYAAAAJ&hl=pt-BR>>. Acesso em: 11 jun. 2019.

Edição. Disponível em:

<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCA_SP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6>. Acesso em: 23 maio 2019.

CHAGAS, G. **Contabilidade Geral Simplificada**. São Paulo: Saraiva, 2013

OSLAK, Oscar; ORELLANA, Edgardo. ***El análisis de la capacidad institucional: aplicación de la metodología SADCI***. Buenos Aires: 2001 Disponível em: <<http://www.oscarozlak.org.ar/images/articulos espanol/OSZLAKOscaryORELLANA Edgar doEl analisis de la capacidad institucional.pdf>> Acesso em: 10 jun. 2019.

SANTOS, Danielle Cristina Gonzaga dos. **Valor econômico gerado por instituições públicas: avaliação do IFPA Campus Abaetetuba**. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custo- CBC. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

SEN, Amartya. ***Desarrollo y libertad***. Buenos Aires: Planeta, 2000.

SILVA, José Antônio. **Série Provas & Concursos - Contabilidade Pública** – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.