



UNIVERSIDADE GAMA FILHO

WENDEL FERREIRA DA SILVA

MODELO GECON APLICADO A ÓRGÃOS PÚBLICOS

Utilização do Modelo de Gestão Econômica – Gecon para avaliação dos benefícios futuros quanto a investimentos e inversões financeiras em bens do ativo permanente em órgãos públicos federais, auxiliando a tomada de decisão dos Administradores Públicos.

SÃO PAULO

JANEIRO 2010

WENDEL FERREIRA DA SILVA

MODELO GECON APLICADO A ÓRGÃOS PÚBLICOS

WENDEL FERREIRA DA SILVA

MODELO GECON APLICADO A ÓRGÃOS PÚBLICOS

Monografia apresentada à Universidade Gama Filho como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Contabilidade Pública

Orientador: Rogério Gonçalves de Castro

São Paulo

2010

WENDEL FERREIRA DA SILVA

MODELO GECON APLICADO A ÓRGÃOS PÚBLICOS

Monografia julgada e aprovada:

Prof. Orientador: Rogério Gonçalves de Castro

Dedico esse trabalho a meus pais e à minha irmã que convivem comigo sob o mesmo teto e que me acompanharam a vida toda.

Agradeço aos professores do departamento de pós-graduação da Universidade Gama e Filho pela dedicação e comprometimento junto a seus alunos. Seus conhecimentos são memoráveis e o fato de compartilhá-los, torna-os pessoas especiais.

Agradeço aos colegas de trabalho da Justiça Federal de 1º Grau em SP que me ajudaram a compor este trabalho com suas opiniões e conhecimentos.

E agradeço aos professores do departamento de contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, bem como de outros departamentos da mesma universidade, que me auxiliaram no início do processo acadêmico na fase de graduação com seus notáveis conhecimentos.

“A natureza do homem é de tal maneira que, ele não pode atingir a própria perfeição, senão agindo para o bem e a perfeição da humanidade”

Karl Marx

RESUMO

Um dos problemas enfrentados pelas instituições, pessoa jurídica, de direito privado ou de direito público, remonta a uma maior eficácia e eficiência na gestão dos recursos provenientes de investimentos. Os investimentos são considerados neste trabalho os melhores gastos que uma instituição pode realizar, pois gerarão benefícios futuros. Um conceito apresentado aqui é o dos benefícios gerados pelos investimentos e inversões financeiras (classificações econômicas da despesa pública) nas instituições públicas, que nas instituições privadas com fins lucrativos seriam as receitas provenientes da venda de produtos e serviços. A contabilidade em sua função de informar sobre os eventos econômicos que ocorrem em uma instituição, seja de direito público ou privado, seja pessoa física ou jurídica, necessita de técnicas das mais variadas que podem, com o tempo, vir a se tornar métodos característicos a um grupo de estudiosos do assunto. Novos modelos, denominados estratégias e ferramentas emergentes de gestão, buscam introduzir numa empresa a correlação com as diversas variáveis ambientais que afetam seus negócios. Essa busca por soluções inovadoras fez surgir no seio do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo o modelo denominado Sistema de Gestão Econômica, Gecon. O Gecon é um modelo gerencial que busca a eficácia empresarial por meio da obtenção do resultado econômico. Identificam-se os eventos econômicos, que são acumulados e mensurados e os integram a um modelo de decisão. Procura-se neste trabalho de conclusão de curso verificar se o modelo do Sistema de Gestão Econômica pode ser inserido e aplicado no contexto da contabilidade gerencial das instituições públicas como forma de auxiliar os administradores públicos na tomada de decisão. Sua operacionalização pode ser obtida através de um sistema informatizado de gestão econômica. A pesquisa fundamenta-se em material bibliográfico e apresenta estudo de caso para o balancete da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP. No órgão citado conclui-se que ainda não há um sistema de gerenciamento de despesas com investimentos, e neste trabalho é apresentado modelo de como ele poderia ser implantado.

Palavras-chave: 1. Sistema de Gestão Econômica; 2. Modelo de Decisão de Investimentos; 3. Contabilidade Gerencial; 4. Contabilidade Pública; 5. Investimentos Públicos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01: Evolução da Despesas Correntes da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP	28
Figura 02: Evolução da Despesas Correntes com a Manutenção de Veículos da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP	31
Figura 03: Evolução da Despesas Correntes com a Manutenção de Bens de Informática da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP	32
Figura 04: Evolução da Despesas Correntes com a Manutenção de Bens Móveis da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Desdobramento das Variação Ativas e Passivas independentes da Execução Orçamentária	9
Quadro 02 – Diferenças entre a Contabilidade Geral x Modelo de Gestão Econômica	11
Quadro 03 – Variáveis despesas de capital e despesas correntes correlacionadas	13
Quadro 04 – Modelo de Investimento em Ativo Fixo	17
Quadro 05 - Memória de cálculo Investimentos em ativos fixos.....	18
Quadro 06 - Plano de uso e manutenção do equipamento industrial (em moeda constante)	18
Quadro 07 - Modelo de decisão de investimentos: Demonstração do fluxo de caixa descontado (em moeda constante)	18
Quadro 08 - Lançamentos contábeis (em moeda constante):.....	19
Quadro 09 - Margem de contribuição do evento investimentos	19
Quadro 10 - Balanço Patrimonial (Após integralização de capital inicial em dinheiro no valor de \$900.000)	20
Quadro 11 - BALANCETE JUSTIÇA FEDERAL DE 1º GRAU EM SP (em R\$)	21
Quadro 12 - BALANCETE JUSTIÇA FEDERAL DE 1º GRAU EM SP (em R\$)	22
Quadro 13 - BALANCETE JUSTIÇA FEDERAL DE 1º GRAU EM SP (em R\$)	23
Quadro 14 – IGP-M (FGV) E TAXA DE APLICAÇÃO (%)	24
Quadro 15 – Comparação entre Despesas Correntes e de Capital com Veículos – Anos 2007 e 2008	25
Quadro 16 – Valores mensais esperados em 2008 para a manutenção dos veículos adquiridos em 2007.....	26
Quadro 17 – Valores Realizados em 2008 X Valores Esperados 2008 – Manutenção de Veículos adquiridos em 2007.	27
Quadro 18: Desdobramento das Variação Ativas e Passivas dependentes da Execução Orçamentária	27
Quadro 19: Desdobramento das Variação Ativas e Passivas independentes da Execução Orçamentária	27
Quadro 20: Percentuais da Execução Mensal das Despesas Correntes Específicas sobre Variação Mensal das Despesas Correntes Totais – Ano 2007.....	30
Quadro 21: Percentuais da Execução Mensal das Despesas Correntes Específicas sobre Variação Mensal das Despesas Correntes Totais – Ano 2008.....	30

Quadro 22: Percentuais da Execução Mensal das Despesas Correntes Específicas sobre Variação Mensal das Despesas Correntes Totais – Ano 2009.....	31
--	----

SUMÁRIO

RESUMO	viii
LISTA DE FIGURAS	ix
LISTA DE QUADROS	x
LISTA DE QUADROS	x
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 APRESENTAÇÃO DO TRABALHO	3
1.1.1 Delimitação do tema	3
1.1.2 Objetivo	5
1.1.3 Justificativa	6
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	7
2.1 Conceitos de Gestão Econômica e de Investimentos Públicos	8
2.1.1 Conceituação da pesquisa	11
2.1.2 Conteúdo e contexto do trabalho	13
3 TRATAMENTO GERENCIAL DE DESPESAS PÚBLICAS	15
3.1 A correlação entre despesas correntes e despesas de capital	15
3.1.1 Por que afirmar que os investimentos governamentais influenciam nas despesas públicas obrigatórias de duração continuada.....	16
3.1.2 Conceitos do Gecon aplicados ao caso da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP	20
3.1.3 Análise dos dados e resultados	26
3.2 Conclusões	28
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36

1 INTRODUÇÃO

Uma das discussões mais importantes atualmente sobre a execução orçamentária e financeira do setor público recai na forma como os recursos públicos são gerenciados e tratados, tendo como bases legais a Constituição Federal de 1988, o Código de Contabilidade da União, decreto nº 4.536, de 28/01/1922, regulamentado pelo decreto nº 15.783, de 08/11/1922, e a Lei 4.320, de 17 de Março de 1964. Um dos mais recentes textos, a Lei Complementar 101/2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, contudo, tenta preencher lacunas que se fizeram evidentes no decorrer dos anos de vigência dos dispositivos citados, pois os mesmos já não estavam sendo eficazes na proposição da responsabilidade dos agentes públicos no trato do dinheiro público. A LRF é tida como completa no que tange ao escopo de se atingir o equilíbrio fiscal tão sonhado pela sociedade brasileira, quando em seu texto busca conter gastos públicos como aqueles emanados de salários e contratações de servidores públicos, de outras despesas correntes e de despesas de capital. As receitas correntes e de capital, por sua vez, também não ficaram de fora, principalmente em relação a renúncias de receitas e a operações de crédito.

Entretanto, apesar de completa, nem somente de elogios vive a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois as críticas a um modelo que retrai investimentos públicos também se fazem evidentes. A LRF busca o equilíbrio fiscal a um bom custo, fazendo com que governos estaduais, distritais e municipais abstenham-se de contrair dívidas e de contratar funcionários. Ademais, a LRF inclui em seus limites de despesas correntes com pessoal, tanto os gastos com pessoal ativo, quanto os gastos com pessoal inativo e com pensionistas. Se a referida lei o faz, as contratações de servidores para preencher lacunas com os servidores aposentados estarão restritas e não serão suficientes, uma vez que servidores inativos também entram no cálculo do limite de gastos com pessoal.

A LRF também menciona questões como endividamento público e inscrição em restos a pagar. O endividamento de estados da federação ficou limitado a 2 vezes em relação à Receita Corrente Líquida – RCL do estado e a 1,2 vezes em relação à RCL do município. Quanto a questão da inscrição na rubrica restos a pagar, a lei dispõe no art. 42 que não se poderá contrair obrigação sem que

haja disponibilidade em caixa para cumpri-la, e a conta citada refere-se à transferência dos saldos dos empenhos do exercício não liquidados ou não pagos para o exercício seguinte. É um passivo financeiro em longo prazo, assim como as dívidas fundadas. O mandatário de cargo público não poderá contrair obrigação em seu último ano que não possa ser paga nos últimos oito meses de mandato, ou que não possa ser paga no exercício seguinte caso a despesa seja inscrita em restos a pagar (deverá caixa em 31 de dezembro para cobrir o gasto). Enfim, os mecanismos da LRF são notórios para contenção do desequilíbrio orçamentário da área pública.

Diante de toda essa regulamentação que, no entender desse trabalho, torna-se necessária tendo em vista a falta de confiabilidade na administração pelos gestores dos bens e obrigações públicos, merece destaque a menção a novos modelos de registros dos eventos econômico-financeiro-patrimoniais com o objetivo de melhorar a aplicação dos recursos. Nas empresas privadas os modelos provenientes dos pensadores no campo da contabilidade gerencial buscam o registro dos eventos econômico-financeiro-patrimoniais que possibilite uma boa avaliação no sentido de trazer um acréscimo futuro das receitas e uma diminuição futura das despesas, promovendo o crescimento do valor patrimonial da entidade. Nas instituições públicas, pode-se traçar modelos que busquem, não o aumento de receitas correntes e de capital, pois isso implicaria num aumento, por exemplo, de tributos, mas a melhor destinação dos investimentos públicos com vistas a reduzir os gastos incorridos nas despesas correntes orçamentárias e nas despesas extra-orçamentárias. O aumento de tributos causa impacto na economia e na renda do país causando a retração econômica, essa política deve ser revista. A política pública deve privar pelo crescimento econômico, pela geração de empregos, pelo bem-estar social, pela busca da erradicação da miséria e da pobreza. O aumento de tributos é covariável da retração econômica e social.

Diante disso, a melhor maneira de se evitar o *increasing* tributário será a eficiente gestão dos recursos existentes. Neste ponto, acredita-se neste trabalho que um modelo de gestão surgido no seio da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, o Sistema de Gestão Econômica – Gecon, com adaptação aos objetivos dos órgãos públicos, pode trazer a almejada eficiência. Ao se investir num ativo imobilizado, espera-se um fluxo de

resultados futuros. Segundo Sprouse e Moonitz, no ARS N° 3, do American Institute of Certified Public Accountants - AICPA, de 1962:

ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada. [...] A ênfase, nesta definição, está na potencialidade de serviços por parte dos ativos para a empresa. Aproxima-se de uma definição bastante precisa para nossas finalidades, embora dê, talvez, excessiva ênfase às transações presentes ou passadas. Ativos podem ser constituídos como resultado do esforço de pesquisa da empresa, de natureza contínua, pela organização excelente e por fatores intangíveis não necessariamente ligados a transações com o mundo exterior (apud IUDÍCIBUS, 2000, Pág 129).

Esse fluxo de resultados futuros numa entidade privada corresponderá ao lucro econômico, contábil ou tributável, dependendo do ponto de vista, em virtude de prestação de serviços ou de venda de produtos. Numa entidade pública corresponderá ao confronto das variações ativas com as variações passivas. As variações ativas e passivas poderão ser de cunho orçamentário, como as receitas e despesas orçamentárias, as interferências ativas e passivas e as mutações ativas e passivas do patrimônio, ou de cunho extra-orçamentários, como as receitas e despesas extra-orçamentárias, as interferências ativas e passivas não provenientes de variações previstas no orçamento, e os acréscimos e decréscimos patrimoniais. Enfim, todos representam variações no patrimônio das entidades, que precisam não somente ser valorados, mas avaliados conforme seu valor econômico, seu potencial de utilidade para o ente.

1.1 APRESENTAÇÃO DO TRABALHO

1.1.1 Delimitação do tema

Devemos considerar para efeito deste trabalho quatro temas de interesse: o sistema de gestão econômica - Gecon, parte integrante da ciência da

contabilidade gerencial, os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial da contabilidade pública, delimitando-os para aspectos mais específicos. No caso do Gecon podemos analisar a questão do registro, classificação, mensuração e avaliação dos ativos imobilizados e sua função de gerar benefícios futuros às entidades. No caso dos sistemas da contabilidade pública sabe-se que um registro econômico-contábil poderá afetar não somente um, mas mais de um. Ao confrontar-se o registro contábil de um ativo imobilizado baseado no Gecon com os sistemas da contabilidade pública, tende-se a imaginar que sofrerão influência disso o sistema orçamentário no que tange à classificação da aquisição de um ativo imobilizado no subgrupo investimentos, o sistema financeiro quando da aferição do resultado financeiro da decisão de investimento e o sistema patrimonial quando do apontamento do valor de aquisição do bem e do valor presente líquido dos fluxos futuros de benefícios e de manutenção.

É necessário, para se conseguir o efeito desejado neste trabalho, perceber que o investimento em um ativo imobilizado deve oferecer um valor econômico agregado para a entidade. A partir disso, sabemos que nas empresas privadas, o lucro contábil, e no caso do Gecon, o lucro econômico, inspirará a continuidade da instituição. Não podemos então considerar que auferir lucro e atender aos acionistas é o objetivo principal dela, nem tampouco atender ao fisco, a fornecedores ou aos colaboradores com vínculo empregatício. Seu principal objetivo é continuar a existir pois tem uma função social muito importante. Aliás, um dos postulados da contabilidade é a continuidade. É um axioma, uma teoria fundamentada por si somente. No caso das instituições públicas, sua continuidade também é importante, mas mais importante ainda é a qualidade na prestação do serviço público. Não existe concorrência para a instituição pública, não se pode optar por serviço de outra instituição de mesma natureza. A eficiência, a eficácia, a efetividade, todos atributos do sistema de qualidade, são os axiomas das organizações públicas. É imprescindível, portanto, que, para a melhoria na prestação do serviço público, haja melhoria também na aplicação dos recursos públicos, principalmente no que se refere à constituição de investimentos. Ora, pode-se pensar: e as despesas públicas de capital classificadas na rubrica inversões financeiras também não são tão importantes quanto as classificadas em investimentos? Também o são. Uma aquisição de um imóvel já construído, por

exemplo, deve ser registrada na rubrica inversões financeiras. A construção de um imóvel deve sê-lo na rubrica investimentos. Mas, num trabalho como este, uma monografia para conclusão de curso, deve-se delimitar o tema. É o que está sendo feito. Mas, acredita-se neste trabalho que os conceitos do modelo Gecon aplicados a um investimento público, possam ser transferidos também aos registros na rubrica inversões financeiras.

Para delimitar ainda mais o estudo, o tema investimento público deve ser analisado, pois é amplo. O autor da presente monografia precisa imaginar inicialmente, qual elemento de despesa do subgrupo investimentos estudar, ou seja, escolher entre Equipamentos e Material Permanente, e Obras e Instalações. Conforme a Lei 4.320/64, outras classificações existem para o subgrupo Investimentos como as rubricas Investimento em Regime de Execução Especial, Constituição ou Aumento do Capital de Empresas Industriais ou Agrícolas, e Diversos Investimentos, mas ater-se-á a presente monografia às duas categorias mencionadas, apresentadas na lei orçamentária como elementos de despesa. Quanto à rubrica Obras e Instalações, no entendimento do autor, seria um tema cujo estudo é de grande valia e importância na análise da viabilidade ou não da aplicação do Gecon em órgãos públicos. Contudo, seu estudo é demasiado complexo, e a dificuldade para se obter dados é notória. Sobram então os eventos referentes às aquisições de equipamentos e de material permanente. Seu estudo é mais acessível e menos complexo o que possibilita melhor coleta de dados. Fica assim então; no presente trabalho, proceder-se-á à análise de investimentos na rubrica Equipamentos e Material Permanente, coletando-se dados relacionados à aquisição de um de seus componentes e registrando-os conforme modelo da contabilidade pública vigente, e conforme modelo apresentado pelo sistema Gecon.

1.1.2 Objetivo

O objetivo do estudo é mostrar como a informação contábil gerencial, no caso deste trabalho, aplicando-se o modelo de gestão econômica, torna-se relevante para a decisão de se adquirir um produto ou serviço de melhor histórico contratual no órgão público, e que trouxe, com base neste estudo descritivo

de contratos anteriores, benefícios futuros mais satisfatórios para a economia no orçamento público.

Avaliar itens do ativo imobilizado em seu resultado quanto ao investimento, tendo como receita o valor atual do fluxo de benefícios futuros gerados, e tendo como despesa o valor atual de seus custos de manutenção futuros e o valor presente de mercado do item ou serviço prestado.

Mensurá-los em seu resultado quanto à compra efetuada, registrando-se como receita o valor presente de mercado do item ou serviço prestado e como despesa o valor presente do custo de aquisição junto ao fornecedor ou prestador de serviço.

Analisá-los em seu resultado financeiro, obtendo-se a receita financeira através da diferença entre o valor a prazo da aquisição e seu valor presente, pela taxa de captação, e a despesa financeira através da diferença entre o valor a prazo e à vista junto ao fornecedor.

Embasar, com esse estudo histórico quantitativo descritivo, as decisões dos administradores públicos quanto à viabilidade econômica na aquisição de determinado ativo imobilizado, a fim de que se tenha um parâmetro para a decisão de contratação ou não. Aqui, vai uma ressalva: a lei de licitações e contratos não impugna contratação quanto a esse tipo de avaliação, portanto, a decisão seria extra-oficial. A intenção é demonstrar aos órgãos legisladores a importância desse fato com a apresentação de relatórios que confirmem ou não essa hipótese.

1.1.3 Justificativa

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio complementar a Lei que define os registros dos eventos orçamentários, financeiros e patrimoniais das instituições públicas, a 4.320/64. Enquanto esta última estabeleceu que a fixação da despesa deve ser igual à previsão da receita para que não haja gastos acima de uma expectativa de arrecadação, a primeira limitou as operações de crédito que atendem a gastos não previstos pelas demais receitas correntes e de capital. Também limitou a concessão de empenhos, restringindo a execução da despesa.

Estabeleceu limites para a execução das despesas com pessoal. Se servidores públicos pleiteiam aumento de salário mediante ajuste em plano de cargos e salários, as funções comissionadas são extintas. Isso é um avanço percebido pela LRF. Limitar os gastos públicos. Aumenta aqui, diminui ali.

Entretanto, acredita-se que nesse processo de evolução do planejamento dos gastos públicos há algo que precise ser regulamentado e melhor fiscalizado: a melhor execução do orçamento público. Vê-se administradores contentes porque conseguem cumprir o orçamento em seus órgãos: “Neste ano findo sobraram tantos centavos do orçamento. Agradeço a todos pelo empenho.” É o que se diz. No entanto, verifica-se estoque alto de materiais que não foram utilizados, nos galpões. Verifica-se gastos elevados com aluguéis de prédios do mesmo órgão espalhados pelo centro urbano, sendo que a construção de sede própria, além de eliminar os gastos com aluguéis, fá-lo em outros gastos também. O investimento deve ser preciso, certo. Como as instituições públicas não auferem lucros, não é sua função, devem utilizar os investimentos para diminuir gastos correntes. Esse é o “lucro” da instituição pública.

Nesse processo de evolução, a questão da aplicação correta do orçamento público deve ser relevante. O monitoramento dos investimentos realizados que deve elucidar a pergunta “os gastos estão sendo condizentes com as necessidades?” pode ser atribuído a um subsistema de gestão contido no sistema entidade, tanto pública quanto privada.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Deve-se diferenciar o conceito de Investimentos Públicos estabelecido na Lei 4.320/64 - carta que rege os atos financeiro-econômicos das administrações públicas, direta e indireta – dos outros conceitos no que tange a Despesas de Capital, como Inversões Financeiras e Transferências de Capital. As Despesas de Capital, por sua vez, são, ao lado das Despesas Correntes, o maior nível de classificação econômica para o orçamento público da despesa. Logo abaixo ter-se-ão as subclassificações Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital. Ocorre que nos três casos o que se deve ter em mente é a diferenciação para despesas correntes do orçamento público, o fato de que as

despesas de capital são acréscimos patrimoniais para o ente e tendem ao objetivo de se perceber benefícios futuros para a administração. Ao mesmo tempo, os Investimentos Públicos, incluídos, pelo já exposto, nesta concepção de se esperar deles resultados futuros, precisam ser direcionados pela a questão da eficiência, e não somente da eficácia, para que se obtenha o melhor resultado em prol da qualidade no emprego do orçamento público.

2.1 Conceitos de Gestão Econômica e de Investimentos Públicos

Serão consultados para embasamento teórico neste projeto os seguintes autores:

Kohama (2003:113) define:

Despesas de Capital são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

O parágrafo 4º, do artigo 12, da Lei Federal 4.320/64 é citado por Kohama (2003:114):

Classificam-se como Investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não seja de caráter comercial ou financeiro.

Apesar de uma incorporação ou desincorporação de ativos do imobilizado não contemplar resultados calculados com base no modelo Gecon, há

espaço para o registro na Demonstração das Variações Patrimoniais, no grupo do Resultado Patrimonial Independente da Execução Orçamentária.

Petri (1987:188) demonstra:

Por sua vez, o desdobramento de Independentes da Execução Orçamentária (Resultado Patrimonial) deveria assumir uma configuração adequada e não a que exemplificativamente foi indicada no anexo V da Lei 4.320/64, que não atende às necessidades de análises e controle, mas que vem sendo seguida de forma generalizada apesar de suas deficiências.

O desdobramento adequado seria conforme Quadro 01 abaixo:

Quadro 01: Desdobramento das Variação Ativas e Passivas independentes da Execução Orçamentária

<i>DESDOBRAMENTO DE INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</i>	
<i>ATIVAS</i>	<i>PASSIVAS</i>
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>
<i>Incorporação de Valores</i>	<i>Desincorporação de Valores</i>
<i>[...]</i>	<i>Perdas em Ativos</i>
	<i>[...]</i>

Fonte: Petri(1987)

Um conceito fundamental da área de controladoria é necessário para a compreensão do modelo de gestão econômica traçado neste trabalho: uma organização deve ter continuidade por um intervalo de tempo considerável. As organizações, sejam governamentais, sejam privadas, sejam do terceiro setor, têm um papel importante na melhoria da vida social e na geração de postos de trabalho.

O exercício de se pensar que um órgão público tem os mesmos objetivos de uma organização de direito privado evidencia que ele deve privar pela promoção da eficiência e da eficácia, buscando no resultado econômico um indicador dessas variáveis. Segundo Catelli e Guerreiro (1992, p.5):

A empresa é constituída sob o pressuposto da continuidade. A garantia da continuidade da empresa só é obtida quando as atividades realizadas geram um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos no processo de realização de tais atividades. Todas as estratégias, planos, metas e ações que a empresa implementa, devem orientar em última instância a otimização do lucro. O lucro, portanto, é a melhor e a mais consistente medida da eficácia da organização. Neste contexto o sistema GECON utiliza-se de um conjunto de conceitos voltados à correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa na premissa que o valor do patrimônio líquido tem que expressar o efetivo valor da empresa e não quanto custa ou quanto custou.

A controladoria, ramo da contabilidade gerencial, que pretende buscar alternativas às informações geradas pela contabilidade geral, ao longo do tempo foi ganhando importância nas empresas, tendo como escopo a produção de informações e controle dos gastos com característica intervencionista, fiscalizadora e punitiva que apontava os “fatos ruins” das ineficiências e derrotas dos gerentes. Essa postura já está ultrapassada.

A contabilidade gerencial, no entanto, produziu durante muito tempo informações que buscavam contradizer a contabilidade geral e os princípios contábeis geralmente aceitos, não apresentando, entretanto, uma estruturação dos conhecimentos, a fim de justificar uma nova teoria ou um novo ramo de conhecimento.

Novos modelos, denominados estratégias e ferramentas emergentes de gestão, buscam introduzir numa empresa a correlação com as diversas variáveis ambientais que afetam seus negócios. Essa busca por soluções inovadoras fez surgir no seio do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São

Paulo o modelo denominado Sistema de Gestão Econômica, Gecon. O Gecon é um modelo gerencial que busca a eficácia empresarial por meio da obtenção do resultado econômico. Identificam-se os eventos econômicos, que são acumulados e mensurados e os integram a um modelo de decisão.

2.1.1 Conceituação da pesquisa

As diferenças entre os registros efetuados pela contabilidade geral (chamada de ortodoxa pelo professor Roberto Vatan dos Santos) e pelo modelo de gestão econômica podem ser verificados no Quadro 02:

Quadro 02 – Diferenças entre a Contabilidade Geral x Modelo de Gestão Econômica

Item	Contábil Ortodoxo	Gecon
Estoques de matérias-primas ou mercadorias para revenda	São registrados pelo custo de aquisição inclusive com os custos financeiros derivados das compras a prazo.	São registrados pelo seu custo de reposição à vista (valor de realização do ativo no mercado)
Estoque de produtos acabados	São demonstrados pelo valor de custo, sob o método de custeio por absorção.	São demonstrados pelo seu valor econômico de mercado na condição à vista.
Estocagem	Não apresenta o ganho ou perda pela decisão de estocar a mercadoria ou a matéria-prima.	Apresenta o ganho ou perda derivado da decisão de estocagem, deduzido do custo do financiamento do estoque no período.
Juros sobre fornecedores	Não difere os juros do fornecedor, embutidos no valor da compra em função do prazo de pagamento	São diferidos como uma conta redutora de fornecedores.
Juros sobre clientes	Não difere o juro derivado da venda a prazo, embutido no valor da venda em função do prazo concedido.	Este diferimento é efetuado por meio de uma conta redutora de cliente.
Receita de Vendas	São registrados os valores à vista juntamente com os valores a prazo.	A receita operacional da venda é demonstrada somente pelo seu valor à vista.

Custo Operacional da Venda	É obtido pelo custo da mercadoria vendida ou pelo custo dos produtos fabricados, valorizados pelos preços de aquisição.	É obtido pelo valor de mercado do produto e na condição à vista.
Custo operacional e custo financeiro	Não separa os efeitos operacionais dos efeitos financeiros em cada evento.	Separa os aspectos operacionais dos financeiros em cada evento, propiciando obtenção das respectivas margens de contribuição.
Remuneração do capital investido	Não apresenta de forma completa a remuneração do capital investido pelos sócios.	Apresenta o custo de oportunidade para os acionistas pelo fato de terem investido na empresa.
Demonstração do Resultado	Apresentada segundo a lei das S.A. e RIR, reunindo os valores de todas as áreas de responsabilidade em único demonstrativo, quando do fechamento contábil.	Apresenta de forma diferenciada o resultado econômico por área de responsabilidade e a cada evento.
Balanço Patrimonial	Apresentado segundo a lei das S.A. e RIR quando do fechamento contábil.	É obtido a cada evento.

Fonte: Dos Santos (2005)

Podemos, através destes conceitos, traçar um modelo para quando da aquisição de um ativo imobilizado (despesa de capital – investimento), cujo principal objetivo é confrontar os benefícios futuros gerados e valor residual do item com o valor histórico de aquisição e os fluxos futuros de manutenção, através do método do fluxo de caixa descontado. Obtém-se o valor presente do fluxo de benefícios futuros, que, se o resultado for maior que zero, quando diminuído do valor do investimento e do valor presente do fluxo de manutenções futuras, indica um valor econômico agregado para instituição.

Contudo, sabemos que na contabilidade pública os ativos não gerarão benefícios futuros em termos de receitas, pois não é função do governo obter lucro com a venda de bens e serviços. O que deve ser considerado aqui é o valor presente do fluxo de manutenções futuras. Podemos, então traçar um plano de retorno de investimento desejado pela sociedade. Estaria, o contribuinte, obtendo retorno adequado sobre o investimento que dedica ao erário? Se ele aplicasse esse capital no mercado financeiro, não obteria um retorno mais vantajoso? Ele deve se perguntar: por que eu pago tributos, se não estou obtendo o retorno necessário? Deve-se considerar na pesquisa duas variáveis essenciais. A primeira seria

considerar o investimento que o contribuinte faz, podendo ser caracterizado pela rubrica Equipamento e Material Permanente, que no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI é representada pelo elemento de despesa 3.4.4.90.52. Na Seção 1.1.1 deste trabalho é apresentada a delimitação do tema “investimentos públicos” na rubrica acima. A segunda variável seria a apresentação de contas relacionadas às despesas futuras com manutenção de equipamentos e material permanente. No mesmo sistema SIAFI essas despesas podem ser representadas por subelementos de despesa como 3.3.3.90.30.39 referente a materiais de manutenção de veículos, ou como 3.3.3.90.30.25 referente a materiais para manutenção de bens móveis, além de outras. Essas rubricas referem-se à classificação econômica da despesa conforme arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320/64. O projeto de análise dos dados ficaria então baseado no confronto dessas despesas obrigatórias de duração continuada com as despesas discricionárias de investimentos relacionadas.

O quadro 03 define as variáveis que devem ser pesquisadas no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI:

Quadro 03 – Variáveis despesas de capital e despesas correntes correlacionadas

<i>Descrição</i>	<i>Correlacionado com as variáveis</i>
Valores registrados no elemento de despesa referente a investimentos em equipamentos e material permanente: subelemento bens móveis.	Valores registrados no subelemento de despesa referente à compra de materiais ou serviços realizados com a manutenção de bens móveis Ex.: cadeiras, mesas, etc.
Valores registrados no elemento de despesa referente a investimentos em equipamentos e material permanente: subelemento equipamentos de informática.	Valores registrados no subelemento de despesa referente à compra de materiais ou serviços realizados com a manutenção de equipamentos de informática.
Valores registrados no elemento de despesa referente a investimentos em equipamentos e material permanente: subelemento veículos.	Valores registrados no subelemento de despesa referente à compra de materiais ou serviços realizados com a manutenção de veículos.

Fonte: Adaptado do SIAFI

2.1.2 Conteúdo e contexto do trabalho

O conteúdo e o contexto deste trabalho proporcionam ao leitor identificar a fusão entre duas ramificações da ciência contábil, a saber: a contabilidade pública e a contabilidade gerencial. Contudo, no caso da contabilidade pública, as referências bibliográficas para embasamento teórico da pesquisa são escassas, e se atem a poucos, mas valorosos e perseverantes profissionais que se dedicam a desvendar o processo da ciência contábil governamental. Slomski, apud

O exemplo citado deve servir de parâmetro para a continuação da pesquisa elaborada neste trabalho. Deve-se buscar nele, assim como na dissertação mencionada, os exemplos para a investigação incessante da aplicabilidade de métodos utilizados na contabilidade privada junto à contabilidade pública. O contexto desse trabalho buscará isso: mostrar que é possível fixar na contabilidade pública conceitos empregados, principalmente na contabilidade gerencial de empresas. O modelo de Gestão Econômica, acredita-se, pode e deve ser inserido nos trabalhos de análise de balanços dos entes públicos.

3 TRATAMENTO GERENCIAL DE DESPESAS PÚBLICAS

3.1 A correlação entre despesas correntes e despesas de capital

As questões de pesquisa podem ser: Se os sistemas de informação econômica em uma repartição pública estão cumprindo seus objetivos de registrar, classificar, mensurar e analisar os eventos econômicos, informação esta necessária ao governo e à sociedade, para tomada de decisões. Se há agregação de valor para os usuários do serviço público no emprego de recursos, e na continuação ou descontinuação destes. As hipóteses são de que os administradores públicos não estão munidos de ferramentas gerenciais para tomar as decisões corretas no emprego dos recursos. Além disso, podem estar inseridos no contexto, decisões políticas quanto aos investimentos.

Os investimentos públicos devem estar correlacionados com os objetivos e metas previstos no Plano Plurianual, mas ficam condicionados à previsão de arrecadação da receita pública. A sociedade deve exigir do governo a melhor aplicação possível dos recursos, fato conhecido como eficiência da gestão pública. O governo, por sua vez, deve buscar soluções que atendam a essa expectativa da sociedade. Essas soluções trarão benefícios como a diminuição da despesa e da receita públicas, e a arrecadação de tributos deve ser minimizada para que o governo não haja como um agente de retração da economia.

Nesse sentido o sistema de contabilidade gerencial pode complementar o sistema de contabilidade pública, avaliando os investimentos

efetuados através de seu subsistema de gestão econômica. A pesquisa deverá buscar a correlação entre determinado investimento e os benefícios que este trouxe ao ente público. Nas instituições privadas os investimentos geram receitas futuras com a venda de produtos e serviços. Nas instituições públicas podem gerar melhoria na arrecadação de tributos minimizando, por exemplo, a evasão fiscal. Também podem gerar diminuição dos gastos com despesas correntes. Este trabalho procura analisar a segunda afirmação. Após a limitação do tema despesas públicas para investimentos públicos e desse para investimentos em equipamentos e material permanente, a pesquisa deve coletar dados referentes às aquisições de equipamentos e material permanente e confrontá-los com as despesas correntes de manutenção futura desses materiais. O processo de coleta de dados parte então para uma análise prévia de quais as instituições das despesas públicas que podem sofrer impacto com o investimento em aquisições de equipamentos e material permanente. Isto estará indicado nos próximos capítulos deste trabalho.

3.1.1 Por que afirmar que os investimentos governamentais influenciam nas despesas públicas obrigatórias de duração continuada.

No desenvolvimento deste trabalho precisamos buscar inicialmente uma resposta quanto à correlação entre despesas de capital, na subcategoria investimentos, e despesas correntes, nas naturezas de materiais adquiridos e de serviços contratados. Contudo, tendo em vista restrições da pesquisas quanto à obtenção de dados referentes aos balancetes dos entes públicos, tentaremos explicar a correlação com dados fictícios de obras de autores seguidores do Sistema de Gestão Econômica - Gecon, em que, no modelo de decisão de investimento, apresentam-se os valores de aquisição de um ativo, o fluxo de benefícios futuros gerados por ele, bem como o fluxo de suas manutenções futuras. Esse contexto do Gecon pode ser transferido para a realidade das finanças públicas, exceto quanto ao aspecto do fluxo de benefícios futuros que nas empresas privadas são representados pelas receitas geradas pelo ativo. Exemplo: em rodovias federais poderão ocorrer gastos discricionários e gastos correntes. Os primeiros poderão ser registrados quando da aquisição de balanças que verificam o peso de caminhões e de suas cargas. Pelos princípios da física sabemos que quanto maior o

peso desses veículos, maior será o atrito em relação ao asfalto das estradas, ocasionando danos maiores a elas, e gerando a necessidade de maiores gastos correntes futuros em sua manutenção. Então, a idéia da pesquisa empírica deste trabalho poderia se apresentar na coleta de dados em relação às despesas com investimento em material permanente num determinado ano em um órgão público, e das despesas correntes de material e serviços com a manutenção desses materiais no ano seguinte. Verificamos a seguir exemplo de modelo de decisão de investimento apresentado pelo Gecon.

Quadro 04 – Modelo de Investimento em Ativo Fixo

<p>Para desenvolver suas atividades industriais, a área de produção de uma empresa comprou por \$ 120.000, pagando à vista, um determinado tipo de equipamento industrial: realizou, então um levantamento técnico e econômico financeiro no qual obteve os seguintes dados, que compõem o modelo de decisão de investimentos. Como nessa empresa o gestor desempenha o papel de dono de sua área de atuação, então tem total autonomia para a compra do referido equipamento. Nessa decisão, portanto, utilizou em seu modelo de decisão a apuração do resultado econômico por meio do fluxo de caixa descontado, para avaliar a melhor alternativa de investimento.</p> <p>Nesse fluxo, considerou as seguintes variáveis decisórias:</p>
<p>Valor presente do fluxo dos serviços futuros: representa a receita de oportunidade do equipamento, caso a empresa em vez de adquiri-lo contratasse as horas-máquina previstas de operação do equipamento no mercado para a execução do mesmo serviço, dentro do padrão de qualidade e atendimento necessários. O preço dessa hora-máquina é o melhor, portanto, o menor preço de mercado corrente na condição à vista e em moeda constante. O valor presente desse fluxo de benefícios futuros é descontado por uma taxa padrão de captação de recursos no mercado financeiro. Esta taxa representa o custo de oportunidade dos benefícios futuros gerados pela máquina, pois, caso a empresa não realizasse o investimento, e conseqüentemente não tivesse esses recebimentos planejados, teria de captar recursos no mercado financeiro para financiar suas atividades.</p>
<p>Valor presente do fluxo de manutenção: é a expectativa de gastos com a manutenção operacional do equipamento durante sua vida útil, levando em consideração seu tempo à disposição da empresa. Foi obtido por meio da multiplicação das horas previstas de manutenção pelo valor de mercado dessas horas à vista e em moeda constante. O valor presente desse fluxo de desembolsos futuros é descontado por uma taxa padrão de aplicação de recursos no mercado financeiro. Essa taxa representa o custo de oportunidade dos desembolsos, pois, caso a empresa não realizasse o investimento, poderia estar aplicando os recursos financeiros no mercado.</p>
<p>Valor presente do valor residual: ao final da vida útil, tempo de exploração para reposição do equipamento, ele pode ser vendido a um determinado preço no mercado; esse valor foi obtido por meio de um percentual técnico fornecido pelo fabricante. O valor presente é calculado por uma taxa padrão de captação de recursos no mercado financeiro. Essa taxa é o custo de oportunidade do valor dos recebimentos futuros, pois, caso a empresa não tivesse esses recebimentos planejados, teria de captar recursos financeiros no mercado.</p>
<p>Taxa de juros de captação no mercado financeiro: para o desconto do fluxo dos serviços futuros e do valor residual é utilizada uma taxa fornecida pela área de finanças da empresa, que funciona como se fosse um banco interno.</p>
<p>Taxa de juros de aplicação no mercado financeiro: para o desconto do fluxo dos desembolsos é utilizada essa taxa, fornecida pela área de finanças da empresa dentro do conceito de banco interno. A forma de contabilização desse evento, sob o ponto de vista da gestão econômica, caracteriza o real valor econômico desse ativo para empresa e o resultado do econômico gerado por essa decisão, pois a informação relevante é quanto vale o ativo hoje, considerando-se o valor presente dos seus benefícios futuros líquidos.</p>

Fonte: Dos Santos (2005)

Quadro 05 - Memória de cálculo Investimentos em ativos fixos

Valor de aquisição à vista \$ 120.000	vida útil legal: 5 meses
Taxa de juros real de aplicação no mercado financeiro	3% para 30 dias
Taxa de juros real de captação no mercado financeiro	5% para 30 dias
Inflação projetada para o período	1% para 30 dias

Fonte: Dos Santos (2005)

Quadro 06 - Plano de uso e manutenção do equipamento industrial (em moeda constante)

Datas	Horas		Preços unitários		Valor residual (% sobre novo)
	Produtivas	Manutenção	Serviço máquina	Manutenção	
30/06/X0	2.400	400	20,00	20,00	90%
31/07/X0	2.400	600	20,00	20,00	70%
31/08/X0	2.400	1.200	20,00	20,00	60%
30/09/X0	2.400	600	20,00	20,00	40%
31/10/X0	2.400	800	20,00	20,00	30%

Fonte: Dos Santos (2005)

Quadro 07 - Modelo de decisão de investimentos: Demonstração do fluxo de caixa descontado (em moeda constante)

Datas	Número de dias	Recebimentos			Desembolsos			Vr. Equip.
		Serviços futuros + vr. Residual	Fator de desconto Taxa de captação	Valor presente – 5%	Equip. + serviços manutenção	Fator de desconto taxa de aplicação	Valor presente – 3%	
01/06/X0	0				120.000	1,0000	120.000	
30/06/X0	29	48.000	1,0483	45.789	8.000	1,0290	7.775	
31/07/X0	60	48.000	1,1025	43.537	12.000	1,0609	11.311	
31/08/X0	91	48.000	1,1595	41.397	24.000	1,0938	21.942	
30/09/X0	121	48.000	1,2175	39.426	12.000	1,1266	10.651	
31/10/X0	152	48.000	1,2804	37.487	16.000	1,1616	13.775	
31/10/X0	152	36.000	1,2804	28.115				Vr. Resid.
Soma			235.751		185.453			
Valor presente líquido			50.297					

Fonte: Dos Santos (2005)

Quadro 08 - Lançamentos contábeis (em moeda constante):

D. Equipamentos	
C. Receita aquisição equipamento	235.751
D. Custo operacional de aquisição equipamento	
C. Caixa	120.000
D. Custo operacional provisão equipamento	
C. Provisão para manutenção equipamento	65.453

Fonte: Dos Santos (2005)

Quadro 09 - Margem de contribuição do evento investimentos

	Débitos	Créditos	Atual
Resultado Econômico	50.297		50.297
Margem de Contribuição Operacional			50.297
Receita Aquisição Equipamento		235.751	235.751
Custo Operacional de aquisição equipamento	0		(185.453)
Equipamento	120.000		120.000
Provisão para manutenção	65.453		65.453
Margem de contribuição financeira			
Receita		0	
Custo	0		
Total dos débitos e créditos	471.502	471.502	

Fonte: Dos Santos (2005)

Quadro 10 - Balanço Patrimonial (Após integralização de capital inicial em dinheiro no valor de \$900.000)

	Anterior	Débito	Créditos	Atual
ATIVO	900.000			950.297
Ativo Corrente	900.000			780.000
Caixa	900.000		120.000	780.000
Equipamentos		235.751		235.751
(-)Provisão p/ manutenção			65.453	(65.453)
PASSIVO	900.000			950.297
Exigibilidades Correntes	0			-
Contas a pagar – Fornecedores			0	-
(-) Juros diferidos fornecedores			0	-
Empréstimos				-
Juros e correção monetária a pagar				-
Patrimônio Líquido	900.000			950.297
Capital	900.000			900.000
Remuneração do capital investido				-
Lucros Acumulados			50.297	50.297

Fonte: Dos Santos (2005)

3.1.2 Conceitos do Gecon aplicados ao caso da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP

Conforme autorização expressa do Excelentíssimo Senhor Diretor do Foro da Justiça Federal, Seção Judiciária de São Paulo, autoridade máxima daquele órgão, cujo correio eletrônico para tanto segue na seção referente aos anexos deste trabalho, apresentam-se abaixo os dados das despesas da referida Unidade Gestora nos balancetes dos anos de 2007, 2008 e 2009, que figuram na

base de dados do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi. Outrossim, os dados totais das despesas desses balancetes também se apresentam nos anexos deste trabalho. Nos quadros abaixo se configuram apenas as despesas de interesse desta obra – relacionadas no quadro 03 - na tentativa de fixar os conceitos do modelo de decisão de investimentos do Sistema de Gestão Econômica.

Quadro 11 - BALANCETE JUSTIÇA FEDERAL DE 1º GRAU EM SP (em R\$)

2007			
DESPESAS DE CAPITAL (Investimentos)	Aquisição de Veículos	Aquisição de Equipamentos de Informática	Aquisição de Bens Móveis – Mobiliário
Jan	-	-	-
Fev	-	-	-
Mar	-	-	-
Abr	-	11.279,68	-
mai	-	-	-
jun	-	6.067,59	-
jul	-	6.067,59	-
ago	-	-	8.884,37
Set	-	-	11.172,80
Out	-	47.812,50	314.521,32
Nov	-	-	22.533,98
dez	557.700,00	2.367.306,14	2.384.740,02
DESPESAS CORRENTES	Materiais e Serviços para Manutenção de veículos	Materiais e Serviços para Manutenção de Equipamentos de Informática	Materiais e Serviços para Manutenção de Bens Móveis
jan	-	-	-
fev	-	-	1.590,00
mar	965,28	364,00	142,00
abr	1.138,67	680,00	7.613,09
mai	21.812,84	42.566,40	1.615,10
jun	29.627,92	67.377,64	1.622,72
jul	20.243,03	21.440,00	479,94
ago	21.392,00	8.714,00	955,55
set	17.315,13	-	17.481,90
out	20.638,49	-	277,70
nov	17.178,93	385.725,84	2.624,28
dez	97.069,10	1.574.213,16	9.188,16

Fonte: Adaptado do Siafi

Para confecção do quadro 11 foram consideradas as seguintes contas contábeis apresentadas na seção 6.2 deste trabalho:

Despesas Correntes

- 3.3.3.9.0.30.17 MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.3.3.9.0.39.95 MANUT.CONS.EQUIP. DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.3.3.9.0.30.25 MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS
- 3.3.3.9.0.39.20 MANUT.E CONS.DE B.MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS

- 3.3.3.9.0.30.01 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS
- 3.3.3.9.0.30.39 MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS
- 3.3.3.9.0.39.19 MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS

Despesas de Capital

- 3.4.4.9.0.52.35 EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.4.4.9.0.52.42 MOBILIARIO EM GERAL
- 3.4.4.9.0.52.52 VEICULOS DE TRACAO MECANICA

Quadro 12 - BALANCETE JUSTIÇA FEDERAL DE 1º GRAU EM SP (em R\$)

2008			
DESPESAS DE CAPITAL (Investimentos)	Aquisição de Veículos	Aquisição de Equipamentos de Informática	Aquisição de Bens Móveis – Mobiliário
jan	-	-	-
fev	-	-	-
mar	-	-	-
abr	-	-	-
mai	-	-	2.034,10
jun	-	-	5.411,28
jul	-	-	11.066,14
ago	-	-	-
set	368.640,00	-	-
out	-	-	1.651,00
nov	-	-	-
dez	214.200,00	467.500,00	2.155.579,95
DESPESAS CORRENTES	Materiais e Serviços para Manutenção de veículos	Materiais e Serviços para Manutenção de Equipamentos de Informática	Materiais e Serviços para Manutenção de Bens Móveis
jan	-	-	-
fev	6.790,78	-	183,86
mar	2.498,36	9,62	1.153,00
abr	6.260,09	-	3.420,59
mai	7.469,88	114.919,00	716,00
jun	9.501,06	177.040,40	5.593,68
jul	13.253,49	28.259,00	30,00
ago	12.420,80	31,00	625,13
set	12.269,48	62.042,58	143,50
out	11.989,93	82.155,24	10.335,70
nov	12.175,83	18,00	8.550,30
dez	57.808,48	2.342.499,49	11.611,75

Fonte: Adaptado do Sifafi

Para confecção do quadro 12 foram consideradas as seguintes contas contábeis apresentadas na seção 6.2 deste trabalho:

Despesas Correntes

- 3.3.3.9.0.30.17 MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS

- 3.3.3.9.0.39.95 MANUT.CONS.EQUIP. DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.3.3.9.0.30.25 MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS
- 3.3.3.9.0.39.20 MANUT.E CONS.DE B.MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS
- 3.3.3.9.0.30.01 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS
- 3.3.3.9.0.30.39 MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS
- 3.3.3.9.0.39.19 MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS

Despesas de Capital

- 3.4.4.9.0.52.35 EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.4.4.9.0.52.42 MOBILIARIO EM GERAL
- 3.4.4.9.0.52.52 VEICULOS DE TRACAO MECANICA

Quadro 13 - BALANCETE JUSTIÇA FEDERAL DE 1º GRAU EM SP (em R\$)

2009			
DESPESAS DE CAPITAL (Investimentos)	Aquisição de Veículos	Aquisição de Equipamentos de Informática	Aquisição de Bens Móveis – Mobiliário
Jan	-	-	-
Fev	-	-	-
Mar	-	-	-
Abr	-	-	-
Mai	-	-	8.615,70
Jun	-	-	1.534,00
Jul	-	-	-
Ago	-	-	-
Set	-	32.596,63	-
Out	-	-	-
Nov	-	-	-
Dez	-	903.632,60	367.380,00
DESPESAS CORRENTES	Materiais e Serviços para Manutenção de veículos	Materiais e Serviços para Manutenção de Equipamentos de Informática	Materiais e Serviços para Manutenção de Bens Móveis
Jan	-	-	-
Fev	1.605,87	-	25,00
Mar	2.912,82	192.756,10	5.155,95
Abr	6.842,65	6.674,25	1.154,51
Mai	10.740,52	111.043,46	458,00
Jun	15.056,62	8.528,61	726,82
Jul	16.871,25	88.777,11	208,46
Ago	11.418,69	47.288,61	237,67
Set	11.435,82	11.214,61	598,64
Out	16.052,67	31.450,05	896,10
Nov	13.725,87	8.528,61	2.977,50
Dez	70.195,06	769.058,72	5.083,22

Fonte: Adaptado do Siafi

Para confecção do quadro 13 foram consideradas as seguintes contas contábeis apresentadas na seção 6.2 deste trabalho:

Despesas Correntes

- 3.3.3.9.0.30.17 MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.3.3.9.0.39.95 MANUT.CONS.EQUIP. DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.3.3.9.0.30.25 MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS
- 3.3.3.9.0.39.20 MANUT.E CONS.DE B.MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS
- 3.3.3.9.0.30.01 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS
- 3.3.3.9.0.30.39 MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS
- 3.3.3.9.0.39.19 MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS

Despesas de Capital

- 3.4.4.9.0.52.35 EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
- 3.4.4.9.0.52.42 MOBILIARIO EM GERAL
- 3.4.4.9.0.52.52 VEICULOS DE TRACAO MECANICA

No próximo momento, tratar-se-á os dados no sentido de trazer a valores presentes pela melhor taxa de aplicação no rol dos investimentos de risco médio de uma grande instituição financeira, pesquisada em relação aos últimos doze meses, tendo como último mês, maio do ano de 2010, os desembolsos efetuados com a manutenção dos bens de capital adquiridos pelo órgão. Também se deverá trazer a valor presente ou se levar a valor futuro, de acordo com correção pelo índice IGP-M de inflação da Fundação Getúlio Vargas referente também aos últimos doze meses, tendo como último mês, maio de 2010, os investimentos efetuados na aquisição de bens de capital adquiridos pelo órgão. O IGP-M é um índice no qual se inclui a medição das variações de preços dos bens de produção, por isso será utilizado neste trabalho. A melhor taxa de aplicação de um investimento em uma grande instituição financeira também deve ser considerada, já que se deve ter em mente o seguinte fato: se o contribuinte não tivesse que arcar com a obrigação de financiar a Administração Pública através de tributos, ele poderia estar investindo no mercado financeiro.

Quadro 14 – IGP-M (FGV) E TAXA DE APLICAÇÃO (%)

IGP – M	TAXA DE APLICAÇÃO
4,18	9,97
Média Mensal	Média Mensal
0,34	0,80

Fontes: Fundação Getúlio Vargas e Banco do Brasil

Veja-se, abaixo, como ficariam os valores futuros e presentes das despesas de capital, de 2007, e correntes, de 2008, respectivamente, da Justiça Federal de São Paulo, na data de fechamento do balanço do ano de 2007.

Quadro 15 – Comparação entre Despesas Correntes e de Capital com Veículos – Anos 2007 e 2008

Datas	nº dias	fator de desconto (taxa de aplicação)	Materiais e Serviços para Manutenção de veículos em 2008	Datas	nº dias	fator de desconto (IGP-M)	Aquisição de Veículos em 2007
31/12/2007 (data base)		0,80%		31/12/2007 (data base)		0,34%	
31/1/2008	31	1,0083	-	31/1/2007	334	1,0385	-
29/2/2008	60	1,0161	6.683,42	28/2/2007	306	1,0352	-
31/3/2008	91	1,0245	2.438,70	31/3/2007	275	1,0316	-
30/4/2008	121	1,0327	6.062,10	30/4/2007	245	1,0281	-
31/5/2008	152	1,0412	7.174,31	31/5/2007	214	1,0245	-
30/6/2008	182	1,0495	9.052,70	30/6/2007	184	1,0210	-
31/7/2008	213	1,0582	12.524,50	31/7/2007	153	1,0175	-
31/8/2008	244	1,0670	11.641,37	31/8/2007	122	1,0139	-
30/9/2008	274	1,0755	11.408,27	30/9/2007	92	1,0105	-
31/10/2008	305	1,0844	11.056,93	31/10/2007	61	1,0069	-
30/11/2008	335	1,0931	11.139,25	30/11/2007	31	1,0035	-
31/12/2008	366	1,1021	52.453,33	31/12/2007	0	1,0000	557.700,00
		Total	141.634,88			Total	557.700,00

Fonte: Adaptado do Siafi

Obtém-se agora os valores esperados de manutenção futura dos veículos adquiridos em 2007 que seriam registrados no cadastro de bens permanentes, no ato da compra, e que teriam como base um estudo efetuado pela área de compras que estabeleceu um custo padrão para essas manutenções. Deve-se trazê-los a valor presente pela taxa de aplicação definida no quadro 14.

Quadro 16 – Valores mensais esperados em 2008 para a manutenção dos veículos adquiridos em 2007

Datas	nº dias	fator de desconto (taxa de aplicação)	Valores Esperados em 2008 para materiais e serviços usados na manutenção dos veículos adquirido em 2007	Valor Esperado em 2008 para materiais e serviços usados na manutenção dos veículos adquiridos em 2007
31/12/2007 (data base)		0,80%		3.500,00
31/1/2008	31	1,0083	3.471,30	
29/2/2008	60	1,0161	3.444,66	
31/3/2008	91	1,0245	3.416,42	
30/4/2008	121	1,0327	3.389,30	
31/5/2008	152	1,0412	3.361,51	
30/6/2008	182	1,0495	3.334,83	
31/7/2008	213	1,0582	3.307,49	
31/8/2008	244	1,0670	3.280,37	
30/9/2008	274	1,0755	3.254,33	
31/10/2008	305	1,0844	3.227,65	
30/11/2008	335	1,0931	3.202,03	
31/12/2008	366	1,1021	3.175,77	
		Total	39.865,67	

Fonte: Adaptado do Balancete/JFPG/SP

3.1.3 Análise dos dados e resultados

De acordo com o exposto nos quadros 15 e 16, se houvesse no órgão público estudado um sistema integrado de registro e gerenciamento de bens permanentes, haveria possibilidade de definir qual a parcela do valor de R\$ 141.634,88 referente às manutenções futuras da frota da Justiça Federal de São Paulo refere-se aos veículos adquiridos em 2007 no montante de R\$ 557.700,00. Como há carência desse tipo de informação, e para dar continuidade ao raciocínio deste trabalho, estabelece-se um percentual de 20% daquele valor como o referente à manutenção daqueles veículos. Uma estimativa que pode até ser reduzida, tendo em vista as condições boas de uso em 2008 de uma frota adquirida em 2007. O

valor anual estimado seria então de R\$ 28.326,98. Comparando-se este com o obtido no quadro 16:

Quadro 17 – Valores Realizados em 2008 X Valores Esperados 2008 – Manutenção de Veículos adquiridos em 2007.

Realizado	Esperado	Diferença ou Resultado Econômico
28.326,98	39.865,67	11.538,69

Fonte: Adaptado do Siafi

Os demais itens, do ativo permanente, registrados nos subelementos 3.4.4.9.0.52.35 - EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS e 3.4.4.9.0.52.42 - MOBILIÁRIO EM GERAL, devem ser avaliados na mesma linha de raciocínio do exemplo, assim como os outros componentes do ativo permanente, sejam eles equipamentos e material permanente, ou obras e instalações.

A Demonstração das Variações Patrimoniais da Unidade Gestora em 31 de Dezembro de 2007, em sua forma gerencial, apresentaria componentes novos em relação à aquisição de veículos no ano de 2007 a saber:

Quadro 18: Desdobramento das Variação Ativas e Passivas dependentes da Execução Orçamentária

<i>DESDOBRAMENTO DE VARIAÇÕES RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</i>		
<i>ATIVAS</i>	<i>PASSIVAS</i>	
<i>[...]</i>	<i>Outras despesas correntes(Provisão)</i>	<i>39.865,67</i>
<i>[...]</i>	<i>Investimentos</i>	<i>557.700,00</i>
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>	

Fonte: Adaptado de Petri(1987)

A Demonstração das Variações Patrimoniais da Unidade Gestora em 31 de Dezembro de 2008, em sua forma gerencial, apresentaria componentes novos em relação à aquisição de veículos no ano de 2007 a saber:

Quadro 19: Desdobramento das Variação Ativas e Passivas independentes da Execução Orçamentária

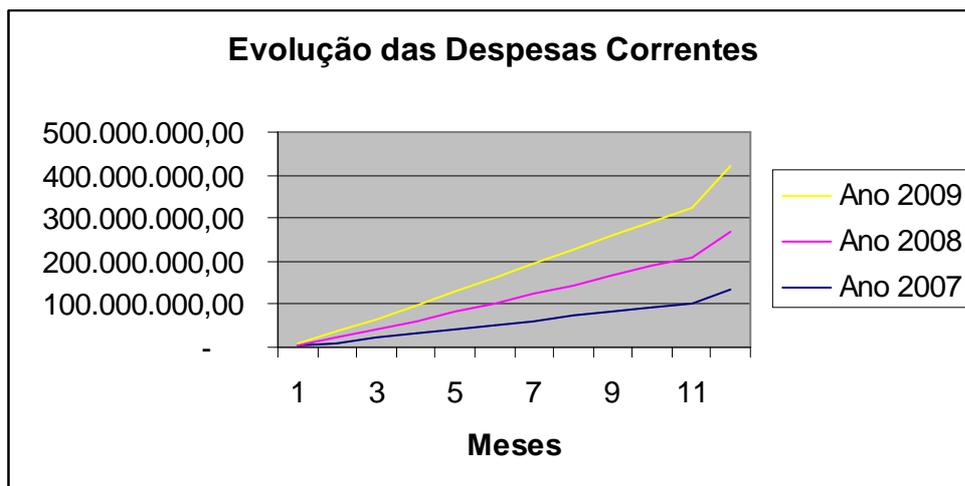
<i>DESDOBRAMENTO DE VARIAÇÕES INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</i>		
<i>ATIVAS</i>	<i>PASSIVAS</i>	
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>	
<i>Incorporação de Valores</i>	<i>Desincorporação de Valores</i>	
<i>Ganhos em Ativos</i>	<i>11.538,69</i>	<i>Perdas em Ativos</i>
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>	

Fonte: Adaptado de Petri(1987)

3.2 Conclusões

Tém-se que considerar, para aplicar os ditames da contabilidade gerencial, neste caso do Sistema de Gestão Econômica - Gecon, que os números da execução orçamentária da despesa em um determinado órgão público não mantêm um padrão de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Verificamos nas seções 3.1.2 e 3.1.3, que, com relação à eficiência, eficácia e efetividade da condução das despesas no órgão estudado, há carência de informações que permitem uma avaliação melhor daquelas, quanto ao que se convém chamar de contabilidade gerencial de custos pelo método do custo-padrão. O Gecon nos auxilia nesta conclusão ao estabelecer conceitos como o custo de oportunidade e o custo do capital no tempo a fim de que se projete a melhor opção em prol do erário no que diz respeito aos gastos públicos. Quanto à questão da economicidade dos recursos públicos, apresenta-se abaixo a figura 01 que pode nos auxiliar na análise da evolução das despesas correntes na Justiça Federal de Primeiro Grau em SP:

Figura 01: Evolução da Despesas Correntes da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP



Fonte: Siafi

A figura acima é baseada nos valores demonstrados no balancete do órgão, conforme anexo 6.2 deste trabalho, também apresentados nos quadros 20, 21 e 22, em relação à conta contábil 3.3.3.9.0.00.00 - OUTRAS DESPESAS CORRENTES - APLICAÇÃO DIRETA.

Percebemos que a cada ano, sem considerar as taxas de inflação, há uma evolução significativa das despesas correntes de aplicação direta executadas no ente. As despesas correntes de aplicação direta são fixadas como aquelas que não decorrem de transferências orçamentárias a outros órgãos do sistema federal de contabilidade. Ao avaliarmos visualmente o gráfico supra, concluímos o exposto acima, o que denota nível de investimentos baixo no sentido de diminuir as despesas obrigatórias, o que submetê-las-ia a um padrão fixado. Isso demonstra que o controle prévio das despesas, que as compara a um padrão e permite fixar um limite para a execução, não têm sido motivo de preocupação. De acordo com Di Pietro, apud Oliveira Filho (2009, p. 16), “[...] o controle sobre a Administração pode ser prévio, concomitante ou sucessivo. O controle prévio ou preventivo visa impedir que seja praticado ato contrário ao interesse público[...].” Então, a fixação de um padrão de despesas de manutenção para um determinado bem adquirido, e, depois, comparando-as ao executado, estabelecendo-se para isso os conceitos do Gecon na apuração, remonta à questão do controle prévio.

As figuras 02, 03 e 04 apresentam outra característica da execução das despesas do ente estudado de acordo com o quadro 20:

Quadro 20: Percentuais da Execução Mensal das Despesas Correntes Específicas sobre Variação Mensal das Despesas Correntes Totais – Ano 2007

3.3.3.9.0.00.00 OUTRAS DESPESAS CORRENTES - APLICAÇÃO DIRETA	Variação Conta 3.3.3.9.0.00.00	Percentual Desp. Correntes Veículos s/ Variação	Percentual Desp. Correntes Informática s/ Variação	Percentual Desp. Correntes Bens Móveis s/ Variação
3.115.102,32	3.115.102,32	0,0000%	0,0000%	0,0000%
11.167.645,93	8.052.543,61	0,0000%	0,0000%	0,0197%
20.911.963,91	9.744.317,98	0,0099%	0,0037%	0,0015%
30.911.317,86	9.999.353,95	0,0114%	0,0068%	0,0761%
41.588.133,73	10.676.815,87	0,2043%	0,3987%	0,0151%
51.698.163,11	10.110.029,38	0,2931%	0,6664%	0,0161%
62.020.922,31	10.322.759,20	0,1961%	0,2077%	0,0046%
72.644.954,45	10.624.032,14	0,2014%	0,0820%	0,0090%
82.549.796,06	9.904.841,61	0,1748%	0,0000%	0,1765%
94.479.357,66	11.929.561,60	0,1730%	0,0000%	0,0023%
103.997.836,57	9.518.478,91	0,1805%	4,0524%	0,0276%
136.552.425,98	32.554.589,41	0,2982%	4,8356%	0,0282%

Fonte: Adaptado do Siafi

Quadro 21: Percentuais da Execução Mensal das Despesas Correntes Específicas sobre Variação Mensal das Despesas Correntes Totais – Ano 2008

3.3.3.9.0.00.00 OUTRAS DESPESAS CORRENTES - APLICAÇÃO DIRETA	Variação Conta 3.3.3.9.0.00.00	Percentual Desp. Correntes Veículos s/ Variação	Percentual Desp. Correntes Informática s/ Variação	Percentual Desp. Correntes Bens Móveis s/ Variação
2.961.877,78	2.961.877,78	0,0000%	0,0000%	0,0000%
11.003.378,57	8.041.500,79	0,0844%	0,0000%	0,0023%
19.285.582,88	8.282.204,31	0,0302%	0,0001%	0,0139%
29.513.808,46	10.228.225,58	0,0612%	0,0000%	0,0334%
40.737.280,01	11.223.471,55	0,0666%	1,0239%	0,0064%
51.790.164,76	11.052.884,75	0,0860%	1,6018%	0,0506%
63.008.897,82	11.218.733,06	0,1181%	0,2519%	0,0003%
71.858.377,45	8.849.479,63	0,1404%	0,0004%	0,0071%
83.237.569,00	11.379.191,55	0,1078%	0,5452%	0,0013%
95.454.236,08	12.216.667,08	0,0981%	0,6725%	0,0846%
104.364.237,42	8.910.001,34	0,1367%	0,0002%	0,0960%
132.660.838,08	28.296.600,66	0,2043%	8,2784%	0,0410%

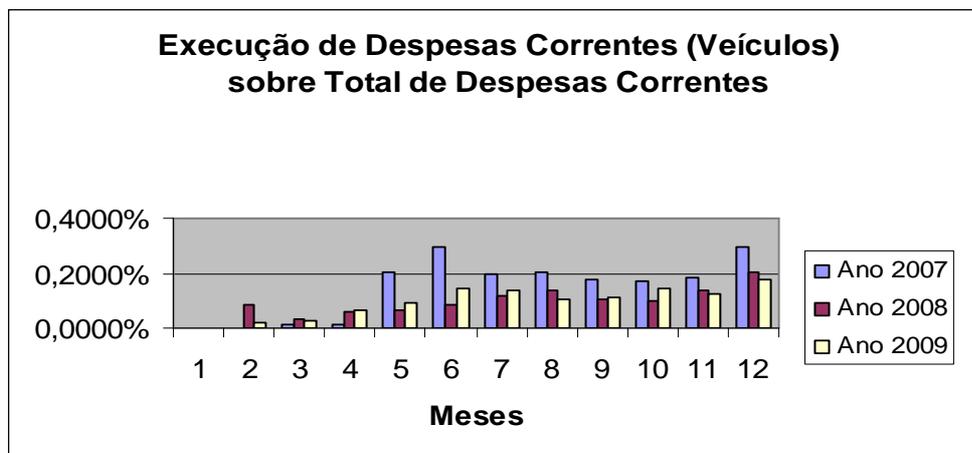
Fonte: Adaptado do Siafi

Quadro 22: Percentuais da Execução Mensal das Despesas Correntes Específicas sobre Variação Mensal das Despesas Correntes Totais – Ano 2009

3.3.3.9.0.00.00 OUTRAS DESPESAS CORRENTES - APLICAÇÃO DIRETA	Variação Conta 3.3.3.9.0.00.00	Percentual Desp. Correntes Veículos s/ Variação	Percentual Desp. Correntes Informática s/ Variação	Percentual Desp. Correntes Bens Móveis s/ Variação
3.292.625,67	3.292.625,67	0,0000%	0,0000%	0,0000%
12.619.216,78	9.326.591,11	0,0172%	0,0000%	0,0003%
25.293.701,23	12.674.484,45	0,0230%	1,5208%	0,0407%
35.891.694,80	10.597.993,57	0,0646%	0,0630%	0,0109%
47.915.703,54	12.024.008,74	0,0893%	0,9235%	0,0038%
58.263.380,73	10.347.677,19	0,1455%	0,0824%	0,0070%
70.646.239,95	12.382.859,22	0,1362%	0,7169%	0,0017%
81.228.071,43	10.581.831,48	0,1079%	0,4469%	0,0022%
91.465.064,06	10.236.992,63	0,1117%	0,1095%	0,0058%
102.578.758,13	11.113.694,07	0,1444%	0,2830%	0,0081%
113.425.277,90	10.846.519,77	0,1265%	0,0786%	0,0275%
152.545.269,25	39.119.991,35	0,1794%	1,9659%	0,0130%

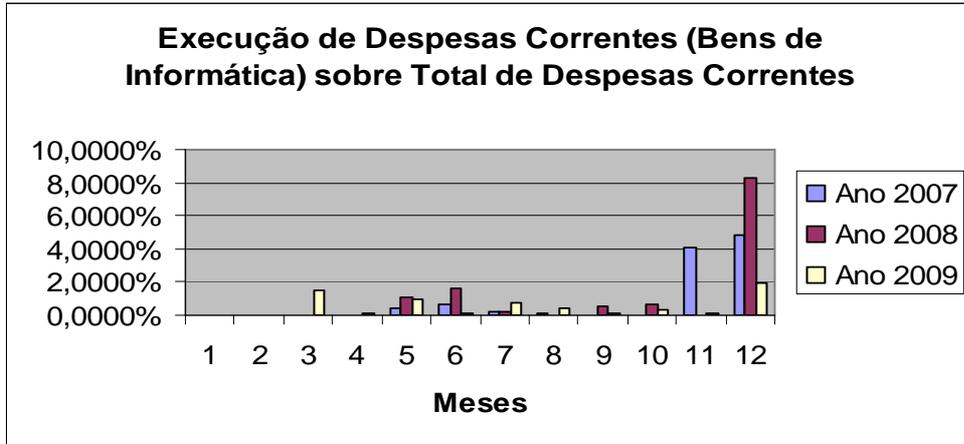
Fonte: Adaptado do Siafi

Figura 02: Evolução da Despesas Correntes com a Manutenção de Veículos da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP



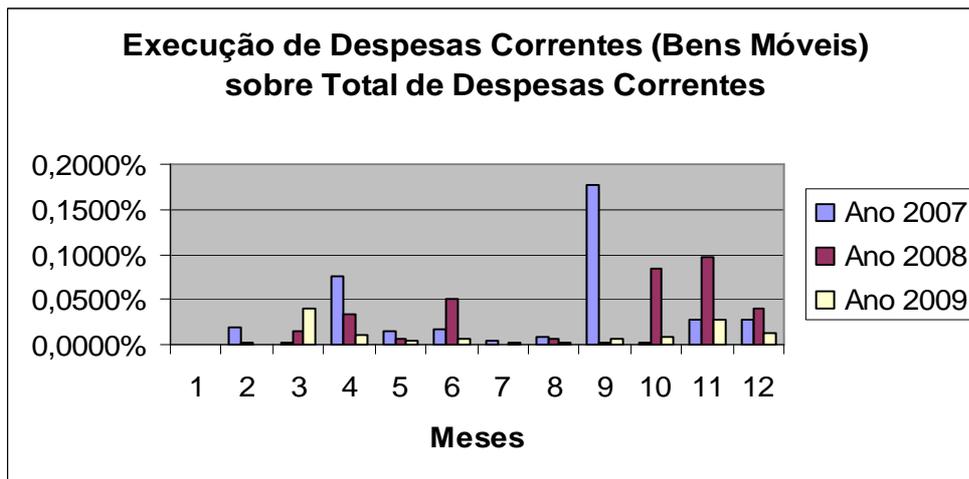
Fonte: Siafi

Figura 03: Evolução da Despesas Correntes com a Manutenção de Bens de Informática da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP



Fonte: Siafi

Figura 04: Evolução da Despesas Correntes com a Manutenção de Bens Móveis da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP



Fonte: Siafi

Numa análise menos detalhada dos gráficos acima, pode-se avaliar que as despesas correntes estudadas da Justiça Federal de Primeiro Grau em SP, de acordo com os números do balancete, tiveram uma tendência de queda no ano de 2009. Isso pode demonstrar um melhor emprego dos investimentos com veículos, bens de informática e mobiliário, tendo como causa a melhoria dos memoriais descritivos usados nos processos licitatórios. Mas, pode ser simples questão de restrição orçamentária. Confirma-se a hipótese de que os sistemas Siafi ou Siafi Gerencial não podem atender com seus balancetes e demonstrações contábeis os gestores no que tange a todas as informações gerenciais necessárias para a verificação da efetividade dos gastos públicos. O gestor público necessita

saber se suas decisões em relação àqueles estão de acordo com a efetividade, eficácia e eficiência. Sua responsabilidade ou *accounting* é a de dar o melhor trato possível às despesas públicas, e conseguir sua contínua diminuição para que não haja necessidade de se aumentar a carga tributária e contribuir para a retração da economia.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há recomendações a se fazer baseadas nas pesquisas que envolveram este trabalho:

- A conta de despesa referente a serviços para manutenção de bens móveis referente a mobiliário adquirido inexistente no balancete da UG 090017. Na avaliação da decisão de investimentos quanto a Mobiliário Geral há necessidade do registro de valores naquela conta. A pesquisa poderá futuramente aprofundar-se no sentido de verificar a ocorrência de uma conta daquele tipo em outras Unidades Gestoras do Governo Federal. Caso sim, a recomendação é de que a UG 090017 deva constituir em sua estrutura administrativa uma seção que se responsabilize pela manutenção e conservação de mobiliário. Serviços desse tipo seriam executados em mobiliário já adquirido pelo órgão, e não se planejaria o orçamento da despesa somente no sentido de aquisição de novos materiais. Caso não, a recomendação acima poderia ser pensada pelas outras Unidades Gestoras do Governo Federal, bem como dos governos estaduais, municipais e distrital. Foi inserida no conjunto das despesas de serviços para manutenção de bens móveis, referente a mobiliário adquirido, a conta “MANUT.E CONS.DE B.MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS”, que está no balancete da UG 090017 sob o código 3.3.3.9.0.39.20, mas devido à irrelevância de seus valores registrados nos três anos estudados, poderia ser excluída do processo.
- Algo que poderá ser pensado em longo prazo seria a reestruturação de contas referente a despesas de exercícios anteriores. Percebe-se neste trabalho que não foram incluídas as despesas de exercícios anteriores para efeito de análise dos gastos com materiais e serviços na manutenção dos bens de capital

adquiridos. Não há uma pormenorização delas no sentido de identificarmos a que subelemento de despesa elas se referem. As contas são genéricas, cuja nomenclatura remonta a incertezas contábeis, prejudicando a análise com base na gestão econômica. Contas do tipo “SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA”, código 3.3.3.9.0.92.36, ou, SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA JURIDICA, código 3.3.3.9.0.92.39, podem conter valores passíveis da análise efetuada neste trabalho, como materiais e serviços para manutenção em veículos, em bens de informática e em mobiliário. Nesse sentido, o planejamento estratégico deste trabalho ficou prejudicado pelo planejamento operacional quando se pretendia fazer com que os dados coletados reproduzissem fielmente o exposto no objetivo central do trabalho, ou seja, o de aplicar o conceito do modelo de decisão de investimentos do Sistema de Gestão Econômica na contabilidade pública. Mas, o autor deste trabalho ficará feliz em apenas convencer o leitor da importância da alternativa de se produzir relatórios na contabilidade governamental baseados nos conceitos da contabilidade gerencial. E ficará mais feliz se o mesmo projeto for continuado com o fim de informar os gestores públicos da otimização dos gastos públicos, e dar a melhor aplicabilidade possível aos tributos pagos pela população.

- A conta de despesa “MANUT. E CONSERV. DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS”, que está sob o código 3.3.3.9.0.39.17, também é de fundamental importância para uma análise com base no Gecon. Sua estrutura poderia ser desmembrada no intuito de especificar melhor o tipo de material a que se refere. Ela pode referir-se a manutenção de elevadores ou a manutenção de máquinas de reprografia, entre outros. Pense-se no quão é relevante comparar a decisão de investimento na aquisição de elevadores em prédios públicos e o fluxo de suas manutenções futuras. Avalia-se a qualidade do gasto, se o dinheiro público foi bem empregado. E este conceito é baseado no modelo de estado gerencial que define os bons resultados como objetivo principal da gestão pública, em contrapartida aos modelos burocrático e patrimonial de Estado. Nas propostas orçamentárias dos órgãos públicos encaminhadas ao poder executivo, há o registro das despesas quanto aos itens e subitens, o que traz, por exemplo, dados referente a valores de aquisições de elevadores. Eles

poderiam ter grande utilidade nas avaliações baseadas no Gecon. Bastaria apenas o setor de contabilidade do órgão solicitá-los ao setor de orçamento.

- O cadastro dos bens móveis e imóveis adquiridos ou construídos pela Unidade Gestora deve contemplar valores referentes às manutenções futuras. Para isso é imprescindível que se constitua no ente público um sistema informatizado de grande porte que seria de boa valia ao modelo de decisão de investimento. Cada imóvel ou bem patrimonial¹ deve constar nesse sistema. Por que não também estabelecer critérios para se valorizar o fluxo dos benefícios futuros gerados por esses ativos como, por exemplo, fixar um valor praticado no mercado para cada cópia tirada de uma máquina de reprografia e comparar essas “receitas” às despesas de manutenção, de acordo com o princípio contábil da competência, bem como comparar ao valor de aquisição do bem. Todos esses valores constariam no cadastro do bem, auxiliando o setor de contabilidade nas avaliações gerenciais propostas.

¹ Bem patrimonial é todo aquele que recebe um número de patrimônio, ou seja, uma identificação, um “RG” que o distingue dos demais. Todo bem patrimonial é registrado como material permanente, aquele que, pela legislação, possui vida útil superior a dois anos. Portanto, o bem patrimonial constitui-se em despesa de capital a ser contabilizado na subcategoria econômica “investimentos”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CATELLI, A.; GUERREIRO, R. **Mensuração de Atividades**: Comparando “ABC” X “Gecon”. **Caderno de Estudos FIECAFI/FEA – USP**, São Paulo, n. 8, abr. 1993. p. 1-9.
- FIGUEIREDO, M. **A lei de responsabilidade fiscal**: notas essenciais e alguns aspectos da improbidade administrativa. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, BA, CAJ: Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 9, p. 1-14, Dez. 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 23 Jan. 2010.
- FGV: Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://www14.fgv.br/novo_fgvdados/visualizaconsulta.aspx?cntrl=620958531>. Acesso em: 07 Jun. 2010.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 336 p.
- JURUÁ, C. V. **A Lei de Responsabilidade Fiscal**: Regras para a boa governança?. Disponível em: <http://www.lpp-buenosaires.net/outrobrasil/analises_economia.asp>. Acesso em: 27 Jan. 2010.
- KOBAYASHI, A. K. **Sistemas de Contabilidade Pública**: uma abordagem prática. 1989. 239 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1989.
- KOHAMA, H. **Balanços Públicos**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1999. 225 p.
- _____. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 336 p.
- MOTA, F. G. L. **Consolidação De Balanços Públicos**: Análise Empírica da Conformidade Balanços Estaduais-União no Ano de 2003. 2004. 114 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004.
- OLIVEIRA FILHO, J. A. de. **Controle Interno e Externo da Gestão Pública**. Brasília: Posead, 2009.
- PETRI, N. **Análise de Resultado no Setor Público**. 1987. 215 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1987.
- PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 339 p.
- SANTOS, R. V. dos. **Controladoria**: Uma introdução ao sistema de gestão econômica. São Paulo: Saraiva, 2005. 180 p.