

Uma avaliação do impacto da depreciação no modelo de mensuração do resultado econômico aplicado nos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco

Dayvison Spindola S. Bezerra (UFPE) - spindola_ufpe@yahoo.com.br

Ana Lúcia Fontes Vasconcelos (UFPE) - anafontes_ufpe@yahoo.com.br

Umbelina Cravo Teixeira Lagioia (UFPE) - umbelinalagioia@terra.com.br

Marco Tullio de Castro Vasconcelos Vasconcelos (UFPE) - mtullio2@yahoo.com.br

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo demonstrar o impacto causado pela depreciação dos ativos na avaliação do Resultado Econômico de vinte e três Juizados Especiais Cíveis do Poder Judiciário de Pernambuco, no ano de 2007. Para tanto, inicia sua abordagem traçando o caminho percorrido pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público até a obrigatoriedade de adoção depreciação dos ativos pelas entidades governamentais. Posteriormente, a pesquisa trata diretamente do modelo de mensuração do Resultado Econômico proposto por Slomski e da aplicação do mesmo nos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco em trabalho anteriormente elaborado e publicado. Finalmente, foi realizada a depreciação dos ativos dos referidos Juizados e aplicada no modelo de mensuração proposto por Slomski, através do que, foi possível comparar os resultados com os anteriormente encontrados e se chegar a uma avaliação do impacto causado pela depreciação. Dentre os resultados obtidos, destaca-se o impacto de proporções relevantes para, pelo menos, 4 dos 23 Juizados avaliados, tendo um deles, inclusive, passado de um lucro para um prejuízo econômico após considerados os efeitos da depreciação do permanente de cada Juizado. Com isso chega-se à conclusão de que a depreciação pode sim trazer impactos relevantes no Resultado, fato que pôde ser observado, especialmente, nos 4 Juizados referenciados.

Palavras-chave: *Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Depreciação. Demonstração do Resultado Econômico.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Uma avaliação do impacto da depreciação no modelo de mensuração do resultado econômico aplicado nos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco

Resumo

Este trabalho tem por objetivo demonstrar o impacto causado pela depreciação dos ativos na avaliação do Resultado Econômico de vinte e três Juizados Especiais Cíveis do Poder Judiciário de Pernambuco, no ano de 2007. Para tanto, inicia sua abordagem traçando o caminho percorrido pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público até a obrigatoriedade de adoção depreciação dos ativos pelas entidades governamentais. Posteriormente, a pesquisa trata diretamente do modelo de mensuração do Resultado Econômico proposto por Slomski e da aplicação do mesmo nos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco em trabalho anteriormente elaborado e publicado. Finalmente, foi realizada a depreciação dos ativos dos referidos Juizados e aplicada no modelo de mensuração proposto por Slomski, através do que, foi possível comparar os resultados com os anteriormente encontrados e se chegar a uma avaliação do impacto causado pela depreciação. Dentre os resultados obtidos, destaca-se o impacto de proporções relevantes para, pelo menos, 4 dos 23 Juizados avaliados, tendo um deles, inclusive, passado de um lucro para um prejuízo econômico após considerados os efeitos da depreciação do permanente de cada Juizado. Com isso chega-se à conclusão de que a depreciação pode sim trazer impactos relevantes no Resultado, fato que pôde ser observado, especialmente, nos 4 Juizados referenciados.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Depreciação. Demonstração do Resultado Econômico.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A gestão dos recursos públicos apresenta-se como um elemento tratado sob diferentes visões, sobremaneira, a dos governantes (agindo como o Estado), de um lado, e a do cidadão, que os elege, do outro.

Da relação entre esses dois participantes de um sistema de governo, surge a necessidade de que o Estado, administrador dos recursos disponibilizados pelos cidadãos para a prestação dos serviços públicos, preste contas da utilização de tais recursos a estes últimos, que são, também, os principais beneficiários das atividades do governo.

Dentro dessa perspectiva, Slomski (2009, p. 133) expõe:

Os agentes da governança corporativa devem prestar contas de sua atuação a quem os elegeu e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício de seus mandatos. O cumprimento deste princípio na gestão pública é essencial não só com relatórios exigidos pela legislação, mas também com instrumentos que facilitem a transparência dos atos, de maneira espontânea, com relatórios que façam com que o cidadão possa fazer comparações com resultados privados e, assim, sentir-se confortável ao ver que a gestão pública está sendo eficiente no gasto dos recursos públicos, no curto prazo, haja vista que a eficácia dos atos da administração pública somente será perceptível a médio e a longo prazo.

A Demonstração do Resultado Econômico, difundida pelo autor acima, ao partir de uma Receita Econômica e dela deduzir as despesas e os custos de determinado período, apresentado como resultado um lucro ou um prejuízo econômico, mostra-se como uma ferramenta adequada à avaliação da gestão dos recursos públicos, especialmente pelo cidadão, que pode, assim, avaliar a eficiência da administração pública em detrimento da particular.

Um dos elementos dessa demonstração, a depreciação dos ativos, entretanto, parece ser um dos obstáculos a sua aplicabilidade em parte significativa das entidades governamentais que, especialmente pela falta de obrigação legal, não realizam a avaliação dos seus ativos e, conseqüentemente, não estimam a depreciação.

Considerando a relevância da avaliação dos ativos pelas entidades públicas, o Conselho Federal de Contabilidade, dentro do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, editou uma série de normas voltadas às entidades do setor público, as NBCASP, destacando-se dentre elas, para os fins deste trabalho, a NBC T 16.9, que trata da Depreciação, Amortização e da Exaustão.

Tornando aplicável tal norma, a Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria STN nº 467, de 6 de agosto de 2009, determinou, dentre outros aspectos, a obrigatoriedade de se realizar a depreciação, a amortização e a exaustão nos três níveis de governo, tendo como prazos limites: 2011, para a União, 2012, para os Estados e o Distrito Federal e 2013, para os Municípios.

Desta forma, a problemática da não depreciação dos ativos deixa de existir e o Resultado Econômico pode ser apurado de forma adequada, emergindo, daí, o seguinte questionamento: **Qual o impacto da depreciação na avaliação do Resultado Econômico dos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco, no período de 2007?**

1.2 OBJETIVOS

O propósito maior deste trabalho é demonstrar o impacto causado pela depreciação dos ativos na avaliação do Resultado Econômico de vinte e três Juizados Especiais Cíveis do Poder Judiciário Pernambuco, no ano de 2007.

Na busca pela resposta ao questionamento feito por este trabalho e, desta forma, atender ao objetivo geral, os seguintes objetivos específicos serão trabalhados:

- Demonstrar como se deu a inserção da contabilidade aplicada ao setor público no processo de atualização contábil às práticas internacionais.
- Abordar as principais definições acerca do Resultado Econômico e detalhar um modelo para sua mensuração, proposto por Slomski.
- Apresentar a avaliação do Resultado Econômico dos Juizados Especiais Cíveis pernambucanos, em 2007, através da pesquisa realizada por Barros (2010), na qual não foi considerado o efeito do consumo dos ativos.
- Estimar a depreciação dos ativos dos Juizados Especiais Cíveis do poder Judiciário de Pernambuco e avaliar o seu impacto na Demonstração do Resultado Econômico dos mesmos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A Demonstração do Resultado Econômico pode ser concebida como um instrumento de grande apoio à avaliação da gestão dos recursos públicos e da eficiência dos serviços prestados pelas entidades governamentais, apresentando-se como um relatório especialmente útil aos usuários interessados na governança pública.

O demonstrativo mostra-se, também, como um relatório legível ao principal beneficiário dos serviços públicos, o cidadão. A relação entre o Estado e o cidadão, bem como a comunicação entre eles, pode ser entendida por meio da Teoria da Agência.

Através dela, o agenciamento pode ser entendido como um contrato no qual uma ou mais pessoas, representando o principal, elegem uma outra, o agente, para executar uma ou mais tarefas em seu favor. Em tal relação, entretanto, podem ser observados alguns conflitos.

Esta abordagem aplica-se consistentemente na relação Estado-cidadão, em que o Estado, agente, é “contratado” pela sociedade, principal, para prestar serviços em seu favor. Um conflito vinculado a essa relação refere-se ao da assimetria informacional entre o agente e o principal.

No caso específico das entidades públicas, uma assimetria informacional revela-se através dos relatórios por elas divulgados, dificilmente acessíveis ao entendimento dos cidadãos e, por vezes, apresentando resultados que pouco revelam sobre a eficiência no uso dos recursos públicos.

A Demonstração do Resultado Econômico, dessa forma, mostra-se como uma ferramenta relevante dentro do processo de gestão dos recursos públicos e como uma demonstração mais eficiente no que diz respeito à comunicação e do resultado aos seus usuários.

A depreciação dos ativos, ao compor o cálculo de tal demonstração, mostra-se como um item relevante na medida em que representa o consumo dos ativos empregados na prestação dos serviços públicos. Estruturas de ativos excessivamente caras, por exemplo, possuiriam uma depreciação mais elevada e, conseqüentemente, um menor resultado econômico. Por outro lado, estruturas de ativos mais “enxutas” (mas suficientes para a prestação de um serviço público de qualidade) impactariam menos no resultado das entidades.

1.4 TIPO E MÉTODO DA PESQUISA

Como, para o alcance do fim proposto para este trabalho, foi promovida a comparação da Demonstração do Resultado Econômico dos Juizados Especiais Cíveis pernambucanos, antes e depois de considerada a depreciação dos ativos, destacando, desta forma, uma visão diferente para a depreciação, o tipo de pesquisa utilizado, portanto, foi o descritivo.

O método utilizado foi o dedutivo, partindo-se de enunciados universais para se chegar a definições aplicáveis a casos particulares.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A Pesquisa foi realizada a partir de dados orçamentários e patrimoniais, do ano de 2007, de 23 Juizados Especiais Cíveis do Poder Judiciário do Estado de Pernambuco.

Destaque-se que o número de juizados participantes da pesquisa não representa a totalidade dos existentes no estado de Pernambuco. Dois juizados foram excluídos da pesquisa pois um deles iniciou as atividades durante o período de 2007, dificultando o tratamento dos dados, e o outro objetiva a execução dos processos de todos os Juizados da Capital, não se enquadrando na finalidade dos demais.

Os seguintes fatores tiveram que ser considerados quando do tratamento dos dados fornecidos para a pesquisa.

- Não foram identificados itens diretamente associados aos Juizados Especiais Cíveis que pudessem estar sujeitos à amortização ou exaustão. Desta forma, houve apenas o cálculo da depreciação.
- A depreciação evidenciada neste trabalho não engloba a incidente sobre os bens imóveis utilizados nas atividades nos Juizados. Isso porque, em sua maioria, os juizados não funcionam em edificações próprias do Poder Judiciário, ora sendo alugados, ora sendo cedidos por outros órgãos, dificultando, desta forma, uma avaliação justa deste item.
- Os bens sujeitos à depreciação nesta pesquisa foram, portanto, os bens móveis empregados nas atividades de cada um dos juizados no período de 2007, e que possuem vida útil ainda vigente no período em que o levantamento dos dados foi

realizado (2010). Por limitações do relatório que foi fornecido para a análise, não foram identificados os bens que estavam sendo utilizados em 2007, mas que, por qualquer motivo, foram baixados em períodos posteriores.

- Dos Juizados analisados, os identificados pela codificação JEC-7, JEC-14 e JEC-15, apesar de aparecerem nas tabelas a serem apresentadas, não participarão das análises, tendo em vista que nenhum bem pôde ser associado aos mesmos no relatório fornecido.
- Dada a impossibilidade de se fazer uma avaliação com base em laudo técnico de todos os bens identificados, utilizou-se, para fins de determinação da vida útil e da taxa de depreciação anual a ser utilizada, as estimativas feitas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através da IN SRF nº.162/98, ampliada pela IN SRF nº.130/99.
- Não foram considerados os possíveis valores residuais dos bens objetos da depreciação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A constante interação dos mercados internacionais, desejosos de informações fidedignas e comparáveis, é uma das principais motivações para os esforços de consolidação de uma contabilidade legível a nível global.

Os primeiros esforços para uma convergência tiveram início através do acordo Norwalk, firmado em 2002 e formalizado em 2006 entre o IASB e o FASB com o intuito de amenizar as diferenças entre os pronunciamentos contábeis de ambas as instituições. (SZUSTER, N.; SZUSTER, F.; SZUSTER, F. R. 2009, pag. 297).

Destacou-se, entretanto, dentre elas, o IASB, que passou a ser referência no processo de internacionalização das normas contábeis de diversos países, incluindo-se o Brasil.

Neste país, a convergência às práticas contábeis internacionais, pronunciadas pelo IASB, ganhou força com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução CFC nº 1055 de 24 de outubro de 2005.

Como resultado das atividades do CPC, diversos pronunciamentos foram emitidos e convertidos em normas pelo CFC. Tendo em vista que a convergência abrange toda a contabilidade brasileira e, considerando ainda o limite temporal de 2010 para a realização da mesma, o CFC emitiu, dentre as demais normas, dez específicas para as entidades governamentais, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), publicadas no DOU de 25 de novembro de 2008.

Dentre as entidades governamentais, o Ministério da Fazenda pública, no DOU de 26 de agosto de 2008, a Portaria MF nº 184, com o intuito de dispor “sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”.

Com tal fim, a Portaria referida, no artigo 1º, atribui a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do sistema de contabilidade federal, nos termos da Lei 10180/01, a responsabilidade pelas medidas necessárias à convergência às normas internacionais e, da mesma forma, à adoção das NBCASP.

2.2 OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO DAS NORMAS PERTINENTES À DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO EM CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Dentro do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como citado anteriormente, editou uma série de resoluções aplicáveis especificamente à Contabilidade no ramo público, as NBCASP, publicadas no D.O.U. de 25 de novembro de 2008.

Dentre elas está a resolução 1136/08 (NBC T 16.9), que trata da Depreciação, Amortização e Exaustão de ativos em Contabilidade Pública, determinando, em seu artigo 2º, que sua adoção é facultativa a partir de 25/11/2008 e obrigatória para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010.

Como cabe à Secretaria do Tesouro Nacional, conforme abordado no tópico anterior, as medidas necessárias para a convergência às normas editadas pelo CFC, conseqüentemente, a adoção da Resolução 1136/08 pelas entidades públicas ficou dependente da edição, pelo STN, de algum instrumento normativo que regule a matéria.

Tal instrumento foi a Portaria STN nº 467 de agosto de 2009, que, dentre outros aspectos, aprovou o Volume II da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que trata dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e, dentre eles, dos pertinentes à depreciação dos ativos.

Quanto à obrigatoriedade de adoção, a Portaria 467/09, que integra, dentre seus anexos, a NBC T 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão), explicita em seus artigos 3º e 5º que os prazos limites para adoção das novas regras de avaliação dos ativos Imobilizado e Intangível, inclusive no que tange à depreciação e amortização, ficam fixados para até 2011 (União), 2012 (Estados e Distrito Federal) e 2013 (Municípios).

Note-se que o artigo 5º revoga, inclusive, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3 (Manual da Despesa Nacional) nos aspectos contábeis patrimoniais e específicos tratados na Portaria 467/09, reforçando ainda mais a validade dos procedimentos descritos em seu texto, devendo, portanto, servir de norte para os procedimentos contábeis a serem adotados dos três níveis de governo.

2.3 RESULTADO ECONÔMICO EM ENTIDADES PÚBLICAS: UMA VISÃO ATRAVÉS DA TEORIA DO AGENCIAMENTO E DA ASSIMETRIA INFORMACIONAL ENTRE O ESTADO E O CIDADÃO

Ao iniciar a sua abordagem acerca do Resultado Econômico em entidades públicas, Slomski (2009, p. 99) destaca:

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

Tal afirmação fundamenta-se em dois pressupostos básicos: A relação Agente-Principal mantida entre o Estado e o cidadão, advinda da Teoria do Agenciamento, e a assimetria informacional entre eles.

O agenciamento pode ser entendido como um contrato no qual uma ou mais pessoas, representando o principal, elegem uma outra, o agente, para executar uma ou mais tarefas em seu favor. Em tal relação, entretanto, podem ser observados alguns conflitos, pois, como afirma Mendes (2001, p. 15), a Teoria da Agência:

[...] apresenta-se como um arcabouço teórico voltado para análise das relações entre participantes de sistemas em que a propriedade e o controle de capital são destinados

a figuras distintas, dando espaço à formação de conflitos resultantes da existência de interesses diferenciados entre os indivíduos.

Esta abordagem aplica-se consistentemente na relação Estado-cidadão, em que o Estado, agente, é “contratado” pela sociedade, principal, para prestar serviços em seu favor. Um conflito vinculado a essa relação refere-se ao da assimetria informacional entre o agente e o principal, sobre o qual Slomski (2009, p. 32) afirma advir daí o crescimento da “margem de insatisfação popular para com os serviços prestados pelo Estado e a desconfiança do público em geral sobre a forma como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população”.

Tendo como um de seus objetivos o de amenizar essa assimetria informacional, surge um modelo de mensuração do resultado econômico voltado às entidades públicas, proposto pelo referido autor e de grande valia para tais entidades, tendo em vista que, ao apresentar como resultado um “lucro” ou um “prejuízo”, a sociedade pode melhor visualizar se determinada gestão foi ou não eficiente na aplicação dos recursos, o que nem sempre pode ser feito através dos relatórios costumeiramente divulgados, em geral, repletos de terminologias incomuns aos cidadãos.

Alem disso, e talvez mais relevante ainda, Pereira (2001, p. 74) afirma que:

Do ponto de vista social, em que a eficácia da empresa se refere aos benefícios que proporciona à sociedade, os resultados econômicos de uma empresa demonstram sua capacidade de administrar fatores de produção (escassos) de forma a gerar produtos/serviços cujo valor econômico seja superior ao valor dos recursos consumidos, satisfazendo necessidades que não seriam atendidas por tais fatores isoladamente.

A afirmação feita por Pereira, apesar de aplicável às empresas privadas, tem a mesma concepção nas entidades públicas, pois, com a informação do resultado econômico, é possível que os usuários responsáveis pela gestão dos recursos públicos tomem as medidas necessárias para que se promovam melhorias o uso dos recursos, e que os cidadãos acompanhem o quão eficiente as entidades estão sendo quanto à utilização dos “recursos por eles investidos”.

2.3.1 Um Modelo de Mensuração do Resultado Econômico para as Entidades Governamentais

O modelo de mensuração do resultado econômico proposto por Slomski (2009, p. 101) envolve as seguintes variáveis: Receita Econômica, Custos Diretos Identificáveis aos Serviços, Depreciações e os Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços, de acordo com a seguinte estrutura:

<Identificação da Esfera de Governo> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO <Período de Referência>	
(+) Receita Econômica	
(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços	
(=) Margem Bruta	
(-) Depreciações	
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços	
(=) Resultado Econômico	

Fonte: (SLOMSKI, 2009, p. 101).

O resultado apresentado através de tal modelo “evidencia a eficiência da administração pública no uso dos recursos públicos”. (SLOMSKI, 2009, p. 99).

A Receita Econômica é resultante da “multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado”. (SLOMSKI, 2009, p. 99).

Sobre o Custo de Oportunidade, Filho (2005, p. 74) explica que:

O custo de oportunidade considera o valor de determinado recurso em seu melhor uso alternativo. [...] Essa possibilidade de mensuração dos serviços produzidos e prestados pelas áreas de uma mesma organização apresenta algumas vantagens que, do ponto de vista gerencial, são fundamentais. Inicialmente, permite a introdução, em cada área específica, de variáveis que são portadoras da performance do mercado que está envolvido com a oferta daquele tipo de serviço. Em segundo lugar, incentiva os gestores a identificarem algoritmos de produção mais econômicos, de forma que a eficiência (uma dimensão da eficácia) melhore.

No caso específico das entidades públicas, entretanto, nem sempre é possível promover uma comparação com o mercado, tendo em vista que alguns serviços prestados por tais entidades não são ofertados por ele, as vezes até por questões legais. Além disso, nem sempre os serviços possuem um preço específico a ser cobrado da sociedade.

Assim, como alternativa, a identificação do custo de oportunidade pode ser feita através da técnica de *benchmarking*, promovendo-se uma comparação com outros setores ou entidades que ofereçam os mesmos serviços. O custo de oportunidade poderia ser, nesta situação, o valor do menor custo por serviço prestado, identificado dentre os setores ou entidades que apresentem os serviços de melhor qualidade à sociedade. Este custo de oportunidade será o preço do serviço a ser considerado para o cálculo da receita econômica dos diversos setores ou entidades promotoras do serviço.

Para Barros (2008, p. 07), *benchmarking*:

Representa um indicador de desempenho, que pode ser utilizado nas organizações públicas e privadas, objetivando redução de custos, valorização de pessoal, maior eficácia no estabelecimento de metas. Proporciona efeito motivacional bastante grande junto às equipes, servindo de ferramenta de gestão, para o contínuo aperfeiçoamento organizacional em um processo de aprendizagem para obtenção de melhores resultados.

Após a identificação da receita econômica, apuram-se os custos diretos identificáveis aos serviços, que “serão aqueles efetivamente consumidos no mês, em função das unidades produzidas, considerando-se o regime contábil da competência”. (SLOMSKI, 2009, p. 101).

Após isso, apura-se a depreciação dos ativos, cujo impacto no resultado econômico constitui o objetivo deste trabalho e que “será calculada em função da vida útil de cada um dos componentes do ativo, utilizados na prestação dos serviços, objeto da receita econômica”. (SLOMSKI, 2009, p. 101).

Posteriormente, identificam-se os custos indiretos identificáveis aos serviços prestados, que “são aqueles que não fazem parte da unidade de serviços, contudo, sem eles seria impossível disponibilizá-los, controlá-los e/ou administrá-los”. (SLOMSKI, 2009, p. 101).

Tendo-se obtido a receita econômica e deduzidos da mesma os valores correspondentes aos custos diretos e indiretos identificáveis aos serviços, além da depreciação, chega-se ao resultado econômico, que pode ser nulo, ou ainda, um lucro ou um prejuízo econômico, possuindo, segundo Slomski (2009, p. 100), os seguintes significados:

Lucro econômico, significa que o agenciamento está sendo a um custo menor do que o preço de mercado;

Prejuízo econômico, a sociedade poderá rever toda a estrutura do agenciamento.

2.3.2 Uma Aplicação do Modelo de Mensuração do Resultado Econômico nos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco

Foi através do modelo de apuração e avaliação do resultado econômico proposto por Slomski que surgiu o trabalho intitulado “JUSTIÇA: UM BEM PÚBLICO. COMO MENSURAR O RESULTADO ECONÔMICO DOS JUIZADOS ESPECIAIS CÍVEIS DO ESTADO DE PERNAMBUCO”, realizado pelo Contador Izaac Newton de Andrade Barros, apresentado como artigo científico de conclusão do curso de Especialização em Contabilidade e Controladoria Governamental, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), em 2008, e publicado pelo Conselho Nacional de Justiça, em 2010.

O referido trabalho visava evidenciar o lucro ou prejuízo econômico gerado por cada um dos vinte e três juizados especiais cíveis do poder judiciário de Pernambuco tomados para análise, a partir de valores extraídos do exercício de 2007.

A identificação a composição do preço do processo (custo de oportunidade) de cada um dos juizados foi identificada conforme a tabela a seguir:

Tabela 1: Preço do Processo/Custo de Oportunidade por Juizado Especial Cível

Juizados Cíveis	Custos Totais Identificáveis aos Serviços Prestados-2007	Quantitativo de Processos-2007	Preço do Processo Custo de Oportunidade
JEC-01	813.229,49	9291	87,53
JEC-02	983.032,90	8796	111,76
JEC-03	932.713,01	10076	92,57
JEC-04	1.011.215,93	10622	95,20
JEC-05	953.757,98	13206	72,22
JEC-06	1.063.972,39	9741	109,23
JEC-07	1.095.555,49	5967	183,60
JEC-08	1.055.188,96	5727	184,25
JEC-09	918.933,97	8502	108,08
JEC-10	359.040,00	2305	155,77
JEC-11	498.884,16	3653	136,57
JEC-12	471.936,64	4755	99,25
JEC-13	1.031.903,04	8208	125,72
JEC-14	688.697,21	2731	252,18
JEC-15	438.124,37	8901	49,22
JEC-16	612.264,94	5733	106,80
JEC-17	570.013,25	5177	110,10
JEC-18	653.395,06	3692	176,98
JEC-19	466.235,79	3972	117,38
JEC-20	428.213,06	3433	124,73
JEC-21	471.637,64	6104	77,27
JEC-22	507.796,42	6193	82,00
JEC-23	406.879,82	3347	121,57

Fonte: (BARROS, 2010, p. 12).

Sobre a composição dos dados, Barros (2010, p. 12 - 13) destaca que:

Custos totais Identificáveis aos Serviços Prestados são a soma dos custos diretos (todos relacionados a materiais de expediente) e indiretos (Celpe, Compepa, telefonia, correios e salários);

Quantitativo de Processos representado pelo total do acervo existente em 31/12/2006, mais os recebidos durante o exercício de 2007;

Preço do Processo/Custo de Oportunidade resultante da divisão entre o total investido pelo total dos serviços prestados ao cidadão. Estes, para a atividade jurisdicional, são os processos. Como não há concorrência no mercado para esse serviço, o custo de oportunidade será o valor unitário do processo do JEC-13, idealizado como modelo benchmarking.

Para fins de apuração do resultado econômico, apurou-se a receita econômica através da multiplicação do custo de oportunidade (que neste caso foi o do JEC-13, tido como modelo *benchmarking*, no valor de R\$ 125,72) pelo quantitativo de processos de cada juizado especial cível analisado.

A determinação do modelo *Benchmarking* ocorreu da seguinte forma:

O modelo Benchmarking, que servirá de parâmetro aos demais, foi definido considerando-se vários aspectos. Um deles foi o nível de produtividade processual, relacionado ao menor tempo médio que um processo leva da queixa até a sentença final. Outro aspecto foi o prazo de marcação de audiências, ou seja, a pauta mais enxuta. Por último, o menor valor unitário do processo. (BARROS, 2010, p. 13).

Chegou-se, dessa forma, à composição do resultado econômico de cada um dos juzizados, detalhada na tabela 2, apresentada a seguir:

Tabela 2: Demonstração do Resultado Econômico de Janeiro a Dezembro de 2007

Poder Judiciário do Estado de Pernambuco DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO De janeiro a dezembro de 2007						
Juizados Cíveis	(+) Receita Econômica	(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços Prestados	(=) Margem Bruta	(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços Prestados	(-) Depreciações do Permanente	(=) Resultado Econômico
JEC-01	1.168.056,91	15.022,92	1.153.033,99	798.206,57	-	354.827,42
JEC-02	1.105.825,92	18.380,80	1.087.445,12	964.652,10	-	122.793,02
JEC-03	1.266.746,47	15.700,38	1.251.046,09	917.012,63	-	334.033,46
JEC-04	1.335.389,14	20.856,10	1.314.533,04	990.359,83	-	324.173,21
JEC-05	1.660.247,51	18.783,74	1.641.463,77	934.974,24	-	706.489,53
JEC-06	1.224.630,54	29.672,44	1.194.958,10	1.034.299,95	-	160.658,15
JEC-07	750.166,35	26.191,44	723.974,91	1.069.364,05	-	(345.389,14)
JEC-08	719.993,75	18.888,71	701.105,04	1.036.300,25	-	(335.195,21)
JEC-09	1.068.864,48	12.561,48	1.056.303,00	906.372,49	-	149.930,51
JEC-10	289.782,71	10.622,92	279.159,79	348.417,08	-	(69.257,29)
JEC-11	459.252,17	7.616,82	451.635,35	491.267,34	-	(39.631,99)
JEC-12	597.794,71	10.030,27	587.764,44	461.906,37	-	125.858,07
JEC-14	343.339,08	10.019,91	333.319,17	678.677,30	-	(345.358,13)
JEC-15	1.119.026,43	13.099,09	1.105.927,34	425.025,28	-	680.902,06
JEC-16	720.748,07	11.890,80	708.857,27	600.374,14	-	108.483,13
JEC-17	650.848,20	12.904,78	637.943,42	557.108,47	-	80.834,95
JEC-18	464.155,22	11.727,33	452.427,89	641.667,73	-	(189.239,84)
JEC-19	499.356,59	4.632,44	494.724,15	461.603,35	-	33.120,80
JEC-20	431.593,95	6.839,55	424.754,40	421.373,51	-	3.380,89
JEC-21	767.389,88	12.803,60	754.586,28	458.834,04	-	295.752,24
JEC-22	778.578,89	5.311,03	773.267,86	502.485,39	-	270.782,47
JEC-23	420.782,10	5.908,36	414.873,74	400.971,46	-	13.902,28

Fonte: (BARROS, 2010, pag. 14).

Na análise dos dados o autor destaca que 6 dos 23 juzizados apresentaram prejuízo econômico e os 17 restantes tiveram lucro econômico, avaliando, portanto, como positivo os resultados apresentados pelos juzizados, visto que 73% deles obtiveram um lucro como resultado.

Na conclusão de seu estudo, Barros (2010, p. 17) afirma que:

Ficou provada também a importância de mensurar o resultado econômico em toda a administração pública nos três poderes, como indicador de desempenho e ferramenta a ser utilizada na minimização da assimetria informacional, existente entre o Estado e

o cidadão, servindo ainda de parâmetro à tomada de decisão pelo gestor público para fins de melhor distribuição e alocação dos recursos públicos.

Não obstante a citada importância dada à mensuração do resultado econômico, destaca-se que, no trabalho realizado pelo autor, não foi considerada a depreciação do permanente, que é um item constante do modelo mensuração do resultado econômico. Barros (2010, p. 15), justifica a ausência deste item pelo não reconhecimento obrigatório da depreciação na contabilidade no setor público.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

3.1 O RESULTADO ECONÔMICO APÓS O EFEITO DA DEPRECIAÇÃO

A identificação do Resultado Econômico parte da obtenção da Receita Econômica gerada por cada Juizado. Esta, por conseguinte, foi obtida a partir da multiplicação do Custo de Oportunidade (custo por processo identificado no JEC-13) pelo quantitativo de processos de cada Juizado. O custo por processo, desta forma, considerando-se os efeitos da depreciação, apresenta a seguinte distribuição dentre os Juizados em análise:

Tabela 3: Preço do Processo/Custo de Oportunidade por Juizado Especial Cível, Após a Depreciação

JUIZADO	CUSTOS TOTAIS				NÚMERO DE PROCESSOS	CUSTO POR PROCESSO (CUSTO DE OPORTUNIDADE)
	DIRETOS	INDIRETOS	DEPRECIAÇÃO	TOTAL		
JEC-01	15.022,92	798.206,57	11.359,77	824.589,26	9291	88,75
JEC-02	18.380,80	964.652,10	11.513,12	994.546,02	8796	113,07
JEC-03	15.700,38	917.012,63	6.238,31	938.951,32	10076	93,19
JEC-04	20.856,10	990.359,83	10.474,14	1.021.690,07	10622	96,19
JEC-05	18.783,74	934.974,24	5.486,28	959.244,26	13206	72,64
JEC-06	29.672,44	1.034.299,95	14.177,47	1.078.149,86	9741	110,68
JEC-07	26.191,44	1.069.364,05	-	1.095.555,49	5967	183,60
JEC-08	18.888,71	1.036.300,25	15.451,13	1.070.640,09	5727	186,95
JEC-09	12.561,48	906.372,49	10.441,20	929.375,17	8502	109,31
JEC-10	10.622,92	348.417,08	23.094,89	382.134,89	2305	165,79
JEC-11	7.616,82	491.267,34	7.936,37	506.820,53	3653	138,74
JEC-12	10.030,27	461.906,37	12.430,59	484.367,23	4755	101,86
JEC-13	15.737,14	1.016.165,90	10.129,80	1.042.032,84	8208	126,95
JEC-14	10.019,91	678.677,30	-	688.697,21	2731	252,18
JEC-15	13.099,09	425.025,28	-	438.124,37	8901	49,22
JEC-16	11.890,80	600.374,14	667,00	612.931,94	5733	106,91
JEC-17	12.904,78	557.108,47	15.569,91	585.583,16	5177	113,11
JEC-18	11.727,33	641.667,73	16.285,19	669.680,25	3692	181,39
JEC-19	4.632,44	461.603,35	7.259,14	473.494,93	3972	119,21
JEC-20	6.839,55	421.373,51	10.265,81	438.478,87	3433	127,72
JEC-21	12.803,60	458.834,04	11.620,76	483.258,40	6104	79,17
JEC-22	5.311,03	502.485,39	7.900,39	515.696,81	6193	83,27
JEC-23	5.908,36	400.971,46	8.438,05	415.317,87	3347	124,09

Fonte: (BARROS, 2010, p. 12), com desmembramento dos custos totais em diretos e indiretos e inclusão da coluna de depreciação feita pelo autor.

De posse de tais dados a Receita Econômica pôde ser calculada, multiplicando-se o custo de oportunidade (modelo *Benchmarking*: JEC-13 - R\$ 126,95) pelo número de processos.

Assim, para o JEC-10, por exemplo, a Receita Econômica foi assim calculada:

$$RE = 2305 \times 126,95$$

$$RE = 292.627,40$$

O mesmo procedimento foi utilizado para os demais Juizados, gerando a seguinte Demonstração do Resultado Econômico para o exercício de 2007:

Tabela 4: Demonstração do Resultado Econômico com os Efeitos da Depreciação

Poder Judiciário do Estado de Pernambuco DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO De janeiro a dezembro de 2007						
Juizados Cíveis	(+) Receita Econômica	(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços Prestados	(=) Margem Bruta	(-) Depreciações do Permanente	(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços Prestados	(=) Resultado Econômico
JEC-01	1.179.523,29	15.022,92	1.164.500,37	11.359,77	798.206,57	354.934,03
JEC-02	1.116.681,39	18.380,80	1.098.300,59	11.513,12	964.652,10	122.135,38
JEC-03	1.279.181,64	15.700,38	1.263.481,26	6.238,31	917.012,63	340.230,32
JEC-04	1.348.498,15	20.856,10	1.327.642,05	10.474,14	990.359,83	326.808,08
JEC-05	1.676.545,53	18.783,74	1.657.761,79	5.486,28	934.974,24	717.301,27
JEC-06	1.236.652,28	29.672,44	1.206.979,84	14.177,47	1.034.299,95	158.502,42
JEC-07	757.530,45	26.191,44	731.339,01	-	1.069.364,05	(338.025,04)
JEC-08	727.061,66	18.888,71	708.172,95	15.451,13	1.036.300,25	(343.578,43)
JEC-09	1.079.357,12	12.561,48	1.066.795,64	10.441,20	906.372,49	149.981,95
JEC-10	292.627,40	10.622,92	282.004,48	23.094,89	348.417,08	(89.507,49)
JEC-11	463.760,47	7.616,82	456.143,65	7.936,37	491.267,34	(43.060,06)
JEC-12	603.663,03	10.030,27	593.632,76	12.430,59	461.906,37	119.295,80
JEC-14	346.709,51	10.019,91	336.689,60	-	678.677,30	(341.987,70)
JEC-15	1.130.011,49	13.099,09	1.116.912,40	-	425.025,28	691.887,12
JEC-16	727.823,38	11.890,80	715.932,58	667,00	600.374,14	114.891,43
JEC-17	657.237,33	12.904,78	644.332,55	15.569,91	557.108,47	71.654,17
JEC-18	468.711,65	11.727,33	456.984,32	16.285,19	641.667,73	(200.968,60)
JEC-19	504.258,58	4.632,44	499.626,14	7.259,14	461.603,35	30.763,65
JEC-20	435.830,74	6.839,55	428.991,19	10.265,81	421.373,51	(2.648,13)
JEC-21	774.923,06	12.803,60	762.119,46	11.620,76	458.834,04	291.664,66
JEC-22	786.221,90	5.311,03	780.910,87	7.900,39	502.485,39	270.525,10
JEC-23	424.912,76	5.908,36	419.004,40	8.438,05	400.971,46	9.594,89

Fonte: Própria, com base em dados extraídos de Barros (2010, p. 14) e do relatório fornecido pela Unidade de Controle Patrimonial (DIFIN/TJPE - 2010).

A Demonstração do Resultado Econômico revela que 7 dos 23 Juizados Especiais Cíveis do Poder Judiciário de Pernambuco (30,44%) apresentam um prejuízo econômico, não conseguindo, desta forma, fazer um bom uso dos recursos públicos investidos para a prestação dos serviços jurisdicionais. Por outro lado, os 16 Juizados restantes (69,56%) obtiveram um lucro econômico, tendo feito um bom uso dos recursos públicos aplicados.

Com tais dados, a avaliação dos Juizados mostra-se positiva, pois a maioria dos mesmos apresentou lucro econômico. Entretanto, é importante destacar que a parcela dos juizados que apresentaram prejuízo econômico pode, apesar de serem minoria, trazer grande impacto à população de determinadas regiões, tendo em vista que nem sempre é viável para todos os indivíduos se deslocar para as regiões onde os serviços jurisdicionais prestados pelos juizados são de melhor qualidade, estando obrigados a recorrer aos de sua localidade.

3.2 ANÁLISE DO IMPACTO DA DEPRECIÇÃO NA AVALIAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Após este novo levantamento do Resultado Econômico dos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco, pode-se fazer um comparativo para fins de avaliação do impacto causado, exclusivamente, pela depreciação dos bens móveis utilizados na prestação dos serviços judiciais durante o exercício de 2007.

Os Resultados Econômicos antes e depois de assumida a depreciação ficaram, pois, dispostos da seguinte forma:

Tabela 5: Resultado Econômico dos Juizados Especiais Cíveis sem e com o Efeito da Depreciação

JUZADO	COMPARATIVO DO RESULTADO ECONÔMICO SEM E COM OS EFEITOS DA DEPRECIÇÃO			
	RESULTADO ECONÔMICO (SEM DEPRECIÇÃO)	RESULTADO ECONÔMICO (COM DEPRECIÇÃO)	VARIAÇÃO (VALOR)	VARIAÇÃO (PERCENTUAL) ANÁLISE HORIZONTAL
JEC-01	354.827,42	354.934,03	106,61	↑ 0,03%
JEC-02	122.793,02	122.135,38	(657,64)	↓ -0,54%
JEC-03	334.033,46	340.230,32	6.196,86	↑ 1,86%
JEC-04	324.173,21	326.808,08	2.634,87	↑ 0,81%
JEC-05	706.489,53	717.301,27	10.811,74	↑ 1,53%
JEC-06	160.658,15	158.502,42	7.364,10	↑ 4,58%
JEC-07	(345.389,14)	(338.025,04)	7.364,10	↑ 2,13%
JEC-08	(335.195,21)	(343.578,43)	(8.383,23)	↓ -2,50%
JEC-09	149.930,51	149.981,95	51,44	↑ 0,03%
JEC-10	(69.257,29)	(89.507,49)	(20.250,20)	↓ -29,24%
JEC-11	(39.631,99)	(43.060,06)	(3.428,07)	↓ -8,65%
JEC-12	125.858,07	119.295,80	(6.562,26)	↓ -5,21%
JEC-14	(345.358,13)	(341.987,70)	3.370,43	↑ 0,98%
JEC-15	680.902,06	691.887,12	10.985,06	↑ 1,61%
JEC-16	108.483,13	114.891,43	6.408,31	↑ 5,91%
JEC-17	80.834,95	71.654,17	(9.180,78)	↓ -11,36%
JEC-18	(189.239,84)	(200.968,60)	(11.728,76)	↓ -6,20%
JEC-19	33.120,80	30.763,65	(2.357,15)	↓ -7,12%
JEC-20	3.380,89	(2.648,13)	(6.029,01)	↓ -178,33%
JEC-21	295.752,24	291.664,66	(4.087,59)	↓ -1,38%
JEC-22	270.782,47	270.525,10	(257,37)	↓ -0,10%
JEC-23	13.902,28	9.594,89	(4.307,39)	↓ -30,98%

Fonte: Própria, com utilização parcial de dados de Barros (2010, p. 14).

Da análise dos dados acima, depreende-se que a depreciação não provocou grande alterações no Resultado Econômico da maioria dos Juizados visto que, dos 22 Juizados integrantes da comparação acima (o JEC-13 não aparece pois é o tido como Juizado modelo) 13 não apresentaram variação (positiva ou negativa) superior a 3%.

O JEC-20 foi o mais impactado, em termos percentuais, pelo efeito da depreciação, que o tirou de uma posição de lucro econômico, para prejuízo econômico (variação negativa de 178%). Com isso, o número de Juizados avaliados como não satisfatórios, no que tange à utilização dos recursos públicos para a prestação dos serviços jurisdicionais, ou seja, que apresentaram prejuízo econômico, aumenta de 6 para 7 (26,08% para 30,43%).

Note-se, entretanto que o impacto é menos relevante para o JEC-20 quando se observa que a variação em valores brutos é de apenas R\$ 6.029,01, e que o prejuízo econômico apresentado após a depreciação é, também, de apenas R\$ 2.648,13, não sendo muito expressivo quando comparado com os prejuízos alcançados por outros juizados: 4 dos 7 juizados apresentaram prejuízos superiores a R\$ 200.000,00.

Outros Juizados com resultados percentuais relevantes foram os JEC-17 (variação negativa de 11,36%), 10 (-29,24%) e 23 (-30,98%). Em valores brutos o JEC-20 apresentou a queda no resultado mais expressiva dentre todos os juizados (R\$ 20.250,20).

Destaca-se, ainda, o fato de que, em geral, a depreciação trouxe variações negativas mais significantes que as variações positivas. Estas últimas não ultrapassaram a marca de 5%

(como dito anteriormente, o JEC-16 é um dos que não participa da avaliação dos resultados, visto que não foram detectados bens móveis associados às suas atividades), enquanto que 8 Juizados tiveram variações negativas superiores a 5%. Por este motivo, tomando-se as variações percentuais dos 22 JECs em conjunto, houve uma variação média negativa de 11,40%.

Por fim, observou-se, como padrão de comportamento dos dados analisados, que todos os Juizados que apresentaram uma variação percentual no custo unitário do processo, 1% superior à variação sofrida pelo modelo Benchmarking (0,98%), sofreram variações negativas em seus respectivos Resultados Econômicos, isto pois, como comentado em momento anterior, o custo unitário do JEC modelo é um dos fatores que norteiam os resultados dos outros Juizados.

Com tais informações, obtidas da análise da tabela 7 juntamente com a tabela 6, vê-se que a depreciação dos bens móveis utilizados nas atividades dos Juizados Especiais Cíveis do Poder Judiciário pernambucano, durante o exercício de 2007, causou um impacto de proporções relevantes para, pelo menos, 4 dos 23 Juizados avaliados.

Esta avaliação negativa, inicialmente, apenas para 4 JECs, não deve, entretanto, ser tomada como final, pois, conforme detalhado em capítulo anterior, algumas limitações a este estudo, tais como a não consideração da depreciação dos bens imóveis e dos bens que estavam nos Juizados em 2007, mas que foram baixados em períodos anteriores, poderiam alterar tal resultado, diminuindo, ou aumentando a quantidade de Juizados impactados de forma expressiva pelo consumo dos seus ativos.

CONCLUSÃO

O modelo de apuração do Resultado Econômico, proposto por Slomski (2009), mostra-se um demonstrativo que desempenha um papel, acima de tudo, social, uma vez que busca comunicar, em linguagem familiar à população, o desempenho das entidades públicas, ou mesmo de alguns setores das mesmas, reduzindo, assim, a assimetria informacional entre o Estado e o cidadão.

A não obrigatoriedade de se contabilizar a depreciação dos ativos em entidades governamentais, entretanto, apresenta-se como um obstáculo à utilização de tal modelo, visto que a depreciação é um de seus componentes redutores da Receita Econômica.

Tal impasse, entretanto, será sanado a partir de 2011, para a União, 2012, para os Estados e o Distrito Federal e 2013, para os Municípios, que, por força da Portaria STN nº 467 de agosto de 2009, serão obrigados, dentre outros aspectos, a apurar e registrar o consumo de seus ativos, sejam eles tangíveis ou intangíveis.

Com isso, este trabalho buscou avaliar o impacto da depreciação dos bens móveis na avaliação do Resultado Econômico de 23 Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco, tendo chegado à conclusão de que a depreciação não causou grande impacto na avaliação do resultado econômico da maior parte dos juizados (13 dos 22 juizados não apresentaram variações superiores a 3%), apresentando impactos mais expressivos, especialmente, em 4 dos Juizados tomados para análise: JEC-17 (-11,36%), 10 (-29,24%), 23 (-30,98%) e 20 (que passou de um lucro para um prejuízo econômico). Em valores brutos o JEC-20 apresentou a queda no resultado mais expressiva dentre todos os juizados (R\$ 20.250,20).

Mais uma vez, os fatores que limitaram a execução deste trabalho, tais como a não obtenção dos dados completos de alguns juizados e da não consideração do ativo imobilizado no computo da depreciação, poderiam em muito impactar a avaliação aqui feita.

Desta forma, os resultados da pesquisa apontam para a necessidade de, independentemente de legislações, realizar, não só a depreciação, mas uma correta avaliação dos ativos das entidades públicas, inclusive dos intangíveis e, se possível, para os grupos de

ativos de maior destaque, utilizar laudos técnicos para as estimativas de vida útil e valor residual.

Ressalte-se, ainda, que o propósito deste trabalho não foi o de revelar a real situação dos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco, especialmente pelas limitações comentadas neste trabalho, e destacadas no parágrafo anterior, mas sim o de evidenciar o impacto causado pela depreciação no modelo de apuração do resultado econômico aplicado aos juizados.

A pesquisa acerca desta temática, não esgota seu conteúdo neste trabalho. Como sugestão para pesquisas futuras pode-se, por exemplo, fazer uma avaliação do Resultado Econômico sob os diferentes métodos de apropriação da depreciação/amortização/exaustão aceitos pela Portaria 467/09 e outros, consagrados pela ciência contábil e mais adequados à realidade de algumas entidades específicas.

REFERÊNCIAS

BARROS, Isaac Newton de Andrade. **Justiça: Um Bem Público. Como Mensurar o Resultado Econômico dos Juizados Especiais Cíveis do Estado de Pernambuco.**

Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/estrategia/index.php/como-mensurar-o-resultado-economico-dos-juizados-especiais-civeis/>>. Acesso em 01/05/2010.

BRASIL. **Lei Ordinária nº. 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm>. Acesso em 01/02/2010.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria Ministério da Fazenda nº. 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portmf184_2006.htm>. Acesso em 01/02/2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº 162**, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em 03/02/2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº 130**, de 10 de novembro de 1999. Altera o Anexo I da Instrução Normativa nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em 05/02/2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº. 467**, de 06 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 01/02/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1055**, de 07 de outubro de 2005. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC), e dá outras providências. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055. Acesso em 03/02/2010.

_____. **Resolução CFC nº. 1.103**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 30/01/09.

_____. **Resolução CFC nº. 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 30/01/09.

_____. **Resolução CFC nº. 1.139**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.8 - Ativo Intangível. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001139. Acesso em 10/02/2010.

_____. **Resolução CFC nº. 1.177**, de 24 de julho de 2009. Aprova a NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001177. Acesso em 10/02/2010.

FILHO, José Francisco Ribeiro. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

IUDÍCIBUS; Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: Aplicável as demais sociedades. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDES, Andréa Paula Segatto. **Teoria da Agência Aplicada à Análise de Relações entre os Participantes dos Processos de Cooperação Tecnológica Universidade-Empresa**. 2001. 260f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SZUSTER, Natan; SZUSTER, Fortunée; SZUSTER, Flávia Rechtman. Cenários Internacionais da Prática Contábil. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 293-304.