

Demilson Dagostim

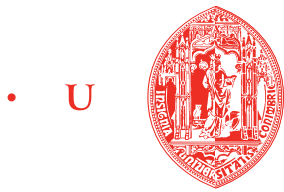
A REFORMA DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: OS CASOS DO BRASIL E DA JUSTIÇA DO TRABALHO

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças

Setembro 2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Demilson Dagostim

A REFORMA DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:
OS CASOS DO BRASIL E DA JUSTIÇA DO TRABALHO

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientadora: Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Coimbra, setembro de 2016

Agradecimentos

Houve apoios e incentivos importantes que tornaram esta dissertação de mestrado uma realidade. Agradeço:

Ao Tribunal Regional do Trabalho de Santa Catarina pela oportunidade que foi concedida, permitindo-me cursar este programa de mestrado, em Portugal, em período integral.

À competente professora Susana Jorge, personalidade de reconhecido mérito em contabilidade do setor público, pela excelente orientação, auxiliando, incentivando e ensinando com dedicação. Sempre presente, mesmo com seus inúmeros compromissos profissionais.

Aos entrevistados e aos colegas de profissão da Justiça do Trabalho, pelo índice de retorno de 100% dos questionários aplicados.

Aos professores do curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças, pelo aprendizado.

Aos meus amigos e amigas de Viseu, Carregal do Sal, Angola, Cabo Verde e Açores, em especial à Sofia, que estiveram sempre comigo nesta caminhada difícil e que tornaram tão bacana, giro e fixe a minha passagem por Portugal, longe do meu Brasil.

À Carlita, Bia, Zé Carlos, Mateus e Ana, que contribuíram direta e indiretamente, apoiando e incentivando para realização desta dissertação.

Aos meus familiares que compreenderam a minha ausência, principalmente a minha mãe, dando-me forças e orando para eu seguir em frente, mesmo à distância.

Por fim, aos portugueses que me receberam tão bem nesta terra maravilhosa.

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) do Brasil vem sendo normalizada há mais de cinquenta anos pela Lei nº 4.320/1964, que tem o foco voltado para o controle e execução do orçamento, não dando ênfase para a divulgação do patrimônio público.

Atualmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informação gerada pela CASP e que seus demonstrativos devem ser elaborados de modo a mostrar para os seus utentes, o verdadeiro patrimônio público (CFC, 2007). Nesta linha, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), alinhadas às normas internacionais (IPSAS), que introduziram uma série de novos procedimentos contabilísticos com o foco direcionado para a contabilidade patrimonial das entidades públicas.

Neste contexto o objetivo desta dissertação é analisar a reforma da CASP do Brasil, com uma abordagem essencialmente qualitativa e tendo como estudos de casos o Brasil e a Justiça do Trabalho Brasileira (JTB). Foram entrevistados os atores considerados principais da reforma, membros do CFC e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), bem como os funcionários chave que estão implementando a reforma na JTB. Foi aplicado um questionário a todos os contabilistas chefes da JTB, tendo sido realizada também uma análise documental.

Entre as principais conclusões deste estudo destacam-se: as razões da reforma no Brasil foram a modernização dos sistemas de contabilidade para melhorar a transparência e a qualidade da informação financeira; porém, o fator determinante foram as articulações, em conjunto, da STN com o CFC perante o Ministério da Fazenda para institucionalizar a reforma. As principais dificuldades encontradas para implementar a reforma são as exigências tecnológicas e a carência de pessoal qualificado. Por fim uma das consequências positivas que já estão sendo sentidas, tanto no caso Brasil como na JTB, é que o balanço patrimonial atual já começa divulgar o patrimônio com uma imagem muito mais perto da realidade do que antes da reforma.

Palavras-Chave: contabilidade do setor público, reforma, Brasil, NBCASP, IPSAS.

ABSTRACT

The Public Sector Accounting (PSA) of Brazil has been standardised for over than fifty years by the Law Nº 4.320/1964, which has the focus on budget's monitorization and implementation, not emphasizing public property dissemination.

Currently, the new social demands are asking for a new standard of information generated by PSA and for statements prepared to demonstrate the real public property (CFC, 2007). In this line, the Federal Accounting Board (CFC) edited the Public Sector Brazilian Accounting Standards (NBCASP), in accordance with the international standards (IPSAS), which have introduced new procedures focusing on the patrimonial accounting of public entities.

In this context, the goal of this paper is to analyze PSA's reform in Brazil, through a qualitative approach, having Brazil and its labor courts as case studies. The major reform actors were interviewed, as well as CFC and the Secretariat of the National Treasury (STN) members, and also key employees who are implementing the reform in the labor courts in Brazil (JTB). A questionnaire was applied to all the chief accountants of JTB and a documental analysis was also performed.

Among the key findings of this study we highlight the following conclusions: the reasons for reform in Brazil were the modernization of accounting systems in order to improve both transparency and quality of financial information; however, the determining factor was the cooperation between STN and CFC, towards the Ministry of Finance, to institutionalize the reform. The main difficulties encountered in implementing the reform are the technological requirements and the lack of qualified personnel. Finally one of the positive consequences already being felt, both from Brazil and JTB, it is that the current balance sheet is starting to disclose the assets with an image much closer to reality than the one before the reform.

Keywords: public sector accounting, reform, Brazil, NBCASP, IPSAS.

LISTA DE SIGLAS

BP – Balanço Patrimonial
CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas
CSJT – Conselho Superior da Justiça do Trabalho
DCASP – Demonstrações Contabilísticas Aplicadas ao Setor Público (demonst. financeiras)
DFC – Demonstrativo dos Fluxos de Caixa
DRE – Demonstrativo do Resultado Económico
EUA – Estados Unidos da América
FGAB – *Finnish Government Accounting Board*
FGV – Fundação Getulio Vargas
FMI – Fundo Monetário Internacional
GA – Grupo Assessor
GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contabilísticos
IAS – *International Accounting Standard*
IASB – *International Accounting Standard Board*
IASC – *International Accounting Standards Committee*
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standard*
IMI – Imposto Municipal sobre os Imóveis
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
JTB – Justiça do Trabalho Brasileira
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF – Ministério da Fazenda
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE – Notas Explicativas
NPM – *New Public Management*
OCDE – Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento
ONU – Organização das Nações Unidas
OTAN – Organização do Tratado do Atlântico Norte
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE – Procedimentos Contabilísticos Específicos
PCO – Procedimentos Contabilísticos Orçamentais
PCP – Procedimentos Contabilísticos Patrimoniais
PIB – Produto Interno Bruto
PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PJE – Processo Judicial Eletrónico
PSC – *Public Sector Committee*
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Central
SIC – Sistema de Informação de Custos

SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças
SPSS – *Statistical Package for the Social Science*
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCU – Tribunal de Contas da União
TRT – Tribunal Regional do Trabalho
TST – Tribunal Superior do Trabalho
UE – União Europeia
VPA – Variação Patrimonial Aumentativa
VPD – Variação Patrimonial Diminutiva
VT – Vara Trabalhista

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo de implementação do novo sistema de Informação da CASP	36
Figura 2: Processo de Tradução e Convergência	40
Figura 3: Natureza da informação contabilística	51
Figura 4: Estrutura PCASP	51
Figura 5: Balanço Patrimonial - Lei nº 4.320/1964	53
Figura 6: Estrutura do novo balanço patrimonial.....	54
Figura 7: Localizações dos TRTs no território brasileiro e o organograma básico da JTB ...	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Regimes contábilísticos adotados pelos Governos	8
Quadro 2: Artigos utilizados para discussão dos resultados desta investigação	17
Quadro 3: Estruturas dos poderes do Estado conforme as esferas de governo	32
Quadro 4: Atores da reforma da CASP do Brasil	35
Quadro 5: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	38
Quadro 6: Orçamento X Património	45
Quadro 7: Comparativo dos sistemas orçamental e contábilístico	46
Quadro 8: Princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público.....	48

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Resultados obtidos nas ações realizadas no processo da reforma	87
Tabela 2: Implementações da reforma na JTB até o exercício de 2015.....	89
Tabela 3: Dificuldades específicas para implementar a reforma na JTB.....	93
Tabela 4: Dificuldades gerais para implementar a reforma na JTB.....	96
Tabela 5: Consequências já sentidas da reforma na JTB.....	99
Tabela 6: Comparativo entre os BPs da JTB de 2008 e 2015 (milhares de Reais (R\$))	105

Sumário

1	Introdução.....	1
1.1	Problema de pesquisa	3
1.2	Tema e objetivo.....	4
1.3	Justificativa e contribuições esperadas.....	4
1.4	Estrutura do Trabalho	6
2	A reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).....	7
2.1	A contabilidade do setor público e a NPM	7
2.2	A teoria institucional e a reforma da CASP	10
2.3	As reformas recentes da CASP no mundo	13
2.4	As IPSAS e a harmonização internacional	18
2.4.1	A harmonização internacional.....	18
2.4.2	As IPSAS – breve abordagem ao normativo	20
2.4.3	Vantagens das IPSAS.....	22
2.4.4	Desvantagens das IPSAS	24
3	A Reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil.....	28
3.1	Evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil.....	28
3.1.1	Brasil-colônia até a Lei nº 4.320/1964.....	28
3.1.2	A Lei nº 4.320/1964	28
3.1.3	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Central	29
3.1.4	A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	30
3.2	O Processo da Reforma da CASP do Brasil – aproximação às IPSAS.....	32
3.2.1	A Organização Política do Brasil e a normalização da CASP.....	32
3.2.2	As instituições e a reforma recente da CASP do Brasil.....	33
3.2.3	O modelo de implementação da reforma	35
3.2.4	O processo de elaboração das NBCASP.....	37
3.2.5	À espera da convergência às IPSAS	39
3.2.6	Legislação do governo central para institucionalizar a reforma	41

3.3 As inovações da reforma da CASP do Brasil	43
3.3.1 A legislação brasileira e a contabilidade patrimonial	43
3.3.2 Contabilidade patrimonial e o orçamento	45
3.3.3 Princípios contabilísticos sob a perspectiva do setor público	46
3.3.4 Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público	49
3.3.5 Os subsistemas de informação e o Plano de Contas Único	50
3.3.6 Reestruturações das demonstrações financeiras	52
3.3.7 Procedimentos contabilísticos variações ocorridas patrimônio público	55
3.3.8 Sistema de informação de custos do setor público	57
3.3.9 Considerações finais sobre as principais inovações da reforma da CASP	58
4 Metodologia	61
4.1 Questões de investigação	61
4.2 Abordagem de investigação	61
4.3 Método de pesquisa	62
4.4 Recolha de dados	62
4.4.1 Entrevistas	63
4.4.2 Questionário	64
4.4.3 Análise documental	66
5 Apresentação e análise dos dados, e discussão dos resultados	67
5.1 Entrevistas com a perspectiva holística: o caso Brasil	67
5.1.1 Motivos que levaram o Brasil a reformar a CASP	67
5.1.2 Principais mudanças trazidas pela reforma da CASP do Brasil	71
5.1.3 Dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma	72
5.1.4 Consequências que já se fazem sentir ou que se esperam desta reforma	74
5.2 Estudo de caso: a Justiça do Trabalho Brasileira (JTB)	77
5.3 Entrevistas com a perspectiva da Justiça do Trabalho Brasileira (JTB)	79
5.3.1 Principais mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB	79
5.3.2 Mudanças no sistema contabilístico implementadas na JTB	80
5.3.3 Dificuldades encontradas na implementação da reforma na JTB	82
5.3.4 Consequências que já se fazem sentir ou que esperam da reforma JTB	84

5.4 Questionário.....	86
5.4.1 Principais mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB	88
5.4.2 Mudanças no sistema contábilístico que têm sido implementadas na JTB.	89
5.4.3 Dificuldades encontradas na implementação da reforma na JTB.....	92
5.4.4 Consequências que já se fazem sentir ou que esperam da reforma JTB	99
5.5 Análise documental.....	101
5.5.1 Análise comparativa	102
5.5.2 Análise comparativa do conteúdo dos BPs da JTB	103
6 Conclusões, limitações e recomendações	107
Referências bibliográficas	111
Legislação brasileira	118
Anexos.....	119
Anexo 1 – Prazos de implantação dos procedimentos patrimoniais-governo central.	121
Anexo 2 – Balanço patrimonial JTB 2008	123
Anexo 3 – Balanço patrimonial JTB 2015	127
Anexo 4 – Notas Explicativas 2015.....	133
Apêndices.....	137
Apendice 1 – Objetivos e inovações das NBCASP	139
Apêndice 2 – Guião das entrevistas do caso Brasil.....	141
Apêndice 3 – Guião das entrevistas do caso Justiça do Trabalho	143
Apêndice 4 – Perguntas do questionário aos contabilistas-chefes da JTB	145
Apêndice 5 – Carta de apresentação	157

1 Introdução

Desde o final do século passado, vários países, em todo o mundo, estão promovendo reformas na administração pública com a intenção de implementar os princípios da *New Public Management* (NPM). Estes países têm introduzido mecanismos gerenciais na administração pública, originários da iniciativa privada, cujo objetivo principal é a busca pela eficiência da gestão. Tal tem levado a um processo de reestruturação dos serviços públicos no que diz respeito a desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização dos gestores não só pelo cumprimento de normas, mas pela obtenção de resultados (Bresser-Pereira e Spink, 2006; Lapsley, 1999).

As reformas chegaram aos países Latino-Americanos e incluem mudanças nos sistemas de contabilidade governamental, onde a implementação das normas internacionais de contabilidade do setor público é também um estímulo para a modernização da administração pública (Brusca *et al.*, 2016).

A reforma da contabilidade aplicada ao setor público, surgida no seio da NPM, fornece informação mais precisa sobre solvência dos governos, bens patrimoniais e custos de serviços públicos (Pina e Torres, 2003). É considerada parte importante na melhoria da gestão financeira pública, esperando-se que contribua para a performance governamental (Chan, 2010). Todavia, esses resultados só serão alcançados plenamente com a aplicação integral da contabilidade em base de acréscimo, exigindo um sistema de informação contabilística mais estruturado, com divulgação de informação consistente numa mesma base conceitual (PwC, 2013).

Neste contexto, a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*), instituiu o Conselho de Normalização Internacional de Contabilidade para o Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*), que desenvolve, desde 1997, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), a fim de apoiar essas reformas, procurando uma harmonização para a contabilidade do setor público em nível internacional, com a intensão de contribuir no auxílio de uma boa gestão financeira pública (IPSASB, 2016).

No Brasil, em 1995, também dentro da corrente da NPM, iniciou-se uma reforma administrativa no governo central com objetivo de modernizar a administração pública e fortalecer a capacidade de gestão do Estado. Em 2000, foi publicada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que prima pela transparência e responsabilização da gestão fiscal, exigindo, entre outras coisas, a consolidação das contas públicas nacionais e a implementação de uma contabilidade de custos nas entidades do setor público. Em 2007 iniciou-se a convergência do normativo aplicável ao setor empresarial brasileiro com as normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards – IAS/IFRS*), provindas do Conselho IASB (*International Accounting Standard Board*).

No setor público, em 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador da profissão contabilística no Brasil, constitui o Grupo Assessor (GA) para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O trabalho do GA produziu a Resolução CFC nº 1.111/07 que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, e as Resoluções¹ nº 1.128/08 a 1.137/08 e 1.366/11, totalizando em onze normas técnicas para o setor público. Na extensão destes trabalhos, o CFC estabelece também o Grupo de Trabalho para Convergência no Setor Público, para iniciar o processo de convergência com as normas internacionais.

Assim, o Brasil iniciou a reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), em 2008, com a publicação da Portaria MF nº 184 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN²), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda (MF). Por meio dessa portaria foi determinada a adoção de medidas para a promoção da convergência das NBCASP, emitidas pelo CFC, com as normas aplicadas no âmbito internacional (IPSAS) e, em 2009, o processo foi ratificado pelo Decreto Federal nº 6.976.

¹ http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_28092015.pdf

² Órgão central de contabilidade do governo Federal, responsável pela edição de manuais, instruções sobre procedimentos contabilísticos e plano de contas único para toda a Federação, com o objetivo de elaborar e divulgar as demonstrações financeiras consolidadas de acordo com os pronunciamentos do IPSASB e do CFC.

1.1 Problema de pesquisa

A CASP no Brasil vem sendo normalizada, há mais de cinquenta anos, pela Lei nº 4.320/1964 que tem o foco voltado para o controle e execução do orçamento, não dando ênfase para a divulgação do patrimônio público.

Atualmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informação gerada pela Contabilidade do setor público e que seus demonstrativos devem ser elaborados de modo a mostrar para os seus utentes, o verdadeiro patrimônio público (CFC, 2007).

As orientações estratégicas editadas pelo CFC possuem o objetivo principal de reafirmar a condição da contabilidade aplicada ao setor público como ciência e seu objeto de estudo o patrimônio público. Como ciência, a Contabilidade aplica, no processo gerador de informação, os princípios, as normas e as técnicas contabilísticas direcionados à divulgação das variações do patrimônio das entidades públicas e governamentais, refletindo a essência das suas transações e não meramente o cumprimento dos aspectos legais e formais (CFC, 2008a). As NBCASP introduziram uma série de novos procedimentos contabilísticos alinhados às IPSAS e direcionados ao foco da contabilidade patrimonial das entidades públicas. Entre as mudanças trazidas pela reforma, destacam-se: a) o foco da reforma passa ser a contabilidade patrimonial; o orçamento, com sua importância, continua praticamente com os mesmos procedimentos; b) adoção do regime em base de acréscimo integral para elaboração das demonstrações financeiras; c) adoção de novos procedimentos contabilísticos, como depreciação, amortização e exaustão, provisões, reavaliação, justo valor, teste de imparidades; d) reconhecimento dos ativos intangíveis e dos bens de domínio público, e também dos ativos e passivos contingentes; e) reestruturação das demonstrações financeiras com inclusão do demonstrativo de fluxo de caixa, dando ênfase às notas explicativas anexas a todas demonstrações; e f) Implantação efetiva de uma contabilidade de custos.

Neste cenário de reforma importa pesquisar sobre quais os problemas e vantagens que estas reformas estão trazendo, que dificuldades estão a ser enfrentadas na sua implementação na prática, quais os resultados e os benefícios já verificados ou que se esperam, pois afinal o investimento público deve ser observado, considerando que a reforma somente será válida se as informações geradas por essa "nova" CASP, forem

úteis para os seus utentes (gestores, sociedade, investidores, contribuintes etc.) onde os benefícios superam aos custos incorridos.

1.2 Tema e objetivo

O tema desta dissertação versa sobre a reforma da contabilidade no setor público brasileiro com estudos de casos Brasil e a Justiça do Trabalho Brasileira (JTB).

Em concreto, o objetivo será analisar a reforma da CASP e esclarecer as razões e os motivos da reforma no Brasil, verificar as inovações, descrever as dificuldades encontradas, as consequências já sentidas numa perspetiva macro Brasil e, na sequência, investigando as particularidades na Justiça Trabalhista do Brasil (JTB), tendo como base o período de 2008 a 2015, desde quando iniciou a reforma até o último exercício económico encerrado. A implementação total da reforma no governo central está prevista para o ano de 2021.

O foco desta investigação está direcionado para contabilidade patrimonial, pois como já referido, a reforma trouxe poucas alterações no controlo e execução do orçamento das entidades públicas e do governo brasileiro. A escolha do caso Brasil tem como objetivo responder às questões de investigações numa perspetiva macro da reforma para seguidamente aprofundar os estudos sobre as particularidades do caso da JTB. O estudo de caso da JTB justifica-se por ser a área de atuação profissional do investigador, tendo conhecimento e acesso facilitado para recolha de dados e análise documental do estudo empírico.

1.3 Justificativa e contribuições esperadas

Na escolha do tema levou-se em consideração a relevância social e científica da CASP, que é um importante instrumento utilizado para o controlo das contas públicas por parte da sociedade. Tendo em vista um grande volume de tributos recolhidos pela sociedade para o Estado, exigindo-se cada vez mais dos governos eficiência, transparência, qualidade de prestação dos serviços, surge a necessidade de reformar a contabilidade para aumentar a qualidade da informação produzida e divulgada pela administração pública. Assim, a CASP é uma ferramenta indispensável de controlo social, pois ao controlar a execução do orçamento e gerar informações económicas, orçamentais, financeiras e físicas acerca do património público, torna-se uma ferramenta para o cidadão acompanhar

os gastos dos governos, por meio da devida prestação de contas dos agentes públicos, o que posiciona a CASP na condição de instrumento de controlo social (Augustinho *et al.*, 2015).

A institucionalização da CASP perpassa todos os níveis de atuação, devendo ser inserida no modo de vida, no vocabulário, nas conversas, enfim, nas preocupações quotidianas, para um exercício pleno de cidadania (CFC, 2008a).

A reforma da CASP é um fenómeno que está ocorrendo mundialmente em vários países, mas ainda com pouca investigação, principalmente no Brasil. Neste contexto, é importante perceber como os países decidiram avançar com as reformas, quais dificuldades e as consequências já sentidas e esperadas, ou seja, se de fato estão no caminho do que se pretende com a harmonização internacional e se esta se concretiza efetivamente. Como vários países estão no processo de avanço para a normativo internacional, é importante que uns conheçam a experiência de outros e aqui tem interesse analisar a experiência brasileira, que pode ser um país de referência, nomeadamente para outros da América Latina.

O conhecimento do processo de aproximação às normas internacionais e da aplicação destas nos diferentes países, é importante para melhorar a aplicabilidades das IPSAS, a harmonização internacional da contabilidade do setor público e, em última instância, a performance das administrações públicas a nível mundial. Assim, este estudo contribui para disseminar o conhecimento a este respeito, e melhorar a qualidade da capacitação dos profissionais envolvidos nesse processo no Brasil, em especial os da Justiça do Trabalho Brasileira. Também é de fundamental importância para os académicos, governantes, gestores públicos, contabilistas, órgãos de controlo e de finanças públicas, brasileiros mas também de outros países, uma vez que estes são os atores envolvidos diretamente no processo da reforma. Dessa forma, a presente investigação justifica-se por abordar um tema pouco explorado por investigadores de contabilidade em relação ao setor público.

Em resumo, esta pesquisa irá contribuir para: a) o entendimento real do processo da reforma da contabilidade do setor público, particularmente no Brasil, com uma descrição analítica das inovações da reforma; b) compreender os motivos que levaram o Brasil a reformar a contabilidade e o porquê adotou as IPSAS, bem como o que foi

implementado até ao momento e as consequências no relato financeiro; e c) perceber as dificuldades da implementação dos novos procedimentos contabilísticos, colhendo opiniões dos profissionais contabilistas que estão trabalhando diretamente “no terreno da reforma”, nomeadamente no setor da JTB e também dos atores responsáveis diretamente pela reforma a nível Brasil.

1.4 Estrutura do Trabalho

Esta dissertação esta estruturada em cinco capítulos, para além desta Introdução. O segundo e o terceiro capítulos apresentam a revisão de literatura, constituindo as bases teóricas que foram utilizadas na construção da dissertação. O Capítulo 2 aborda o processo de reforma da contabilidade do setor público no mundo, IPSAS e harmonização internacional e prós e contras das IPSAS; o Capítulo 3 enquadra a Contabilidade do setor público do Brasil, nomeadamente a evolução da contabilidade do setor público, o processo recente da reforma e principais inovações trazidas por esta reforma.

Na sequência, o estudo empírico comporta o quarto e quinto capítulo. O Capítulo 4 descreve a metodologia utilizada. O Capítulo 5 traz o contributo do autor, fazendo a apresentação e análise dos dados, explorando as questões de investigação bem como as discussões dos resultados obtidos.

Por último sintetizam-se as conclusões, limitações e recomendações desta dissertação.

2 A reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

2.1 A contabilidade do setor público e a NPM

Os postulados da *New Public Management* (NPM) implicam novas necessidades de informação para a tomada de decisão pelos gestores públicos. Assim, a contabilidade do setor público desempenha uma função importante, como sistema de informação, para concretizar esses postulados (Arnaboldi e Lapsley, 2009).

As reformas da contabilidade do setor público nas últimas décadas têm, por todo o mundo, seguido uma tendência comum: visam uma aproximação ao setor empresarial, colocando em prática os postulados da NPM onde é defendido o mimetismo das técnicas do setor privado, privilegiando a quantificação dos indicadores de desempenho e conferindo à contabilidade um papel central, especificamente na implementação do regime em base de acréscimo para elaboração das demonstrações financeiras (Lapsley *et al.*, 2009; Torres e Pina, 2003).

O IPSASB define o regime em base de acréscimo como o regime contabilístico segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidas quando ocorrem e não necessariamente quando geram fluxos de caixa. Portanto, as transações são registradas e reconhecidas nas demonstrações financeiras referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime em base de acréscimo são ativos, passivos, patrimônio líquido, rendimentos e gastos (CFC, 2010).

Entre os diversos regimes contabilísticos, o baseado no caixa foi o principal método de contabilização usado pelo setor público, sendo empregado ainda hoje. No entanto, a pesquisa da PwC (2013) confirma que há uma tendência cada vez maior dos países para praticarem a contabilidade em base do acréscimo, ao passo que outros optam por abordagens híbridas, classificadas como regime de caixa modificado ou de acréscimo modificado. Os regimes contabilísticos adotados pelos governos são classificadas em quatro categorias, indo da mais simples à mais complexa, da esquerda para a direita, como mostra o Quadro 1.

Quadro 1: Regimes contabilísticos adotados pelos Governos

Regime de caixa	Regime de caixa modificado	Regime de acréscimo modificado	Regime de acréscimo
Os gastos e rendimentos são registados no período do seu recebimento ou pagamento	Os rendimentos recebidos e os gastos comprometidos no orçamento anual são registados e divulgados até um período especificado após o fim do exercício	O regime de acréscimo é usado, mas determinadas classes de ativos (ativo fixo, por exemplo) ou passivos não são reconhecidas	As transações e os eventos económicos são registados e divulgados por ocasião da sua ocorrência, independentemente do momento em que as transações de caixa ocorram

Fonte: Adaptado de (PwC, 2013: 14).

A escolha entre estes diferentes regimes de reconhecimento tem impacto na qualidade da informação contida nas demonstrações financeiras. As demonstrações elaboradas em base de acréscimo divulgam todos os elementos do património das entidades, de maneira oposta às elaboradas no regime de caixa, que divulgam apenas as transações monetárias.

A contabilidade no regime do acréscimo é uma proposta dos defensores da NPM para substituir a tradicional contabilidade em base de caixa das entidades públicas (Arnaboldi e Lapsley, 2009; Pina *et al.*, 2009).

Segundo o Study 14 da IFAC (IPSASB, 2011), as informações incluídas nas demonstrações elaboradas pelo regime do acréscimo são úteis tanto para a prestação de contas, como para a tomada de decisão. Permitem aos utentes avaliar a responsabilização e o controlo de todos os recursos da entidade, avaliar o desempenho, a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade e tomar decisões sobre a aplicação dos recursos.

Para Silva (2008), o regime de caixa é menos complicado e mais fácil de administrar, mas tem a desvantagem de não informar sobre demandas de longo prazo, e não atender às necessidades mais complexas dos gestores. Já o regime em base de acréscimo procura fornecer informações de todos os direitos e obrigações governamentais e das diversas entidades públicas e, em consequência, funciona como um instrumento de gestão mais fiável. Adicionalmente, o regime em base de acréscimo auxilia os gestores a pensar a longo prazo, organizando o orçamento do próximo ano, salientando as obrigações que influenciam períodos futuros. Com isso evita-se que a

contabilidade do setor público fique circunscrita aos ciclos políticos de curto prazo, e assim, divulgando todos os ativos e passivos da entidade (Silva, 2008).

Conforme o relatório da Comissão-Europeia (2013), a contabilidade de acréscimo é um instrumento necessário para evitar algumas manipulações que são permitidas pela contabilidade de caixa, em que o pagamento pode ser antecipado ou postergado de forma a ser registado no período que convém à administração. Mas, por outro lado, a contabilidade de acréscimo não visa suprimir ou substituir a contabilidade de caixa, nomeadamente nos casos em que esta última é utilizada para efeitos de elaboração do orçamento e de controlo orçamental. À parte da contabilidade financeira, os governos têm relatórios orçamentais que continuam a ter um papel proeminente nos processos de tomada de decisão do setor público e que se consideram, em geral, mais relevantes do que as demonstrações financeiras (Manes-Rossi *et al.*, 2016).

Lapsley *et al.* (2009) identificaram uma série de países que adotaram a contabilidade de acréscimo para o setor público, contudo, as provas disponíveis quanto à eficácia desses sistemas são limitadas. Apesar disso, os autores consideram a adoção de contabilidade de acréscimo como um progresso auto-evidente.

Além da contabilidade em base de acréscimo, responsável pelos benefícios abordados acima, outra variável importante, que deve ser considerada para implementar os postulados da NPM é o justo valor, também presente nas IPSAS, utilizado como possível base de mensuração de ativos relevantes na posição financeira.

Galera e Bolívar (2007) mostram que ao aplicar o justo valor, abandonando critérios tradicionais, como o custo histórico, melhoraria a utilidade das demonstrações financeiras dos governos e das entidades públicas, conseqüentemente, aumentando a eficiência da gestão, a transparência e a comparabilidade da informação, da seguinte forma: aumentaria a eficiência, pois melhoraria a qualidade da informação sobre as estimativas dos custos, facilitando a tomada de decisão sobre os prós e contras na venda ou manutenção de ativos para prestação de serviços públicos. Paralelamente, os ativos seriam mensurados de forma homogênea, possibilitando a estimativa da depreciação e tornando-os comparáveis entre as entidades ao longo do tempo. Assim, as demonstrações financeiras dos governos e entidades públicas ficariam mais

compreensíveis, uma vez que levavam em conta as circunstâncias atuais de mercado, um elemento fundamental para a transparência e prestação de contas.

Jorge (2012b) enumera outras inovações trazidas pelas normas internacionais (IPSAS) que podem ser positivas para a (nova) gestão pública: sistema contábilísticos baseados em orientações e não em regras; mensuração por estimativas, como por exemplo as imparidades e provisões; demonstrações financeiras iguais as da contabilidade empresarial (posição e desempenho financeiro, e fluxos de caixa), com ênfase para as notas explicativas anexas a essas demonstrações.

Diante do exposto, observa-se que a CASP pode ser utilizada como um importante instrumento para promover a melhoria da gestão pública, produzindo informações patrimoniais e de custos que procuram aumentar a transparência, *accountability* e melhorar a performance ou desempenho.

Porém, estas questões são argumentos teóricos pois da perspectiva de gestão tem-se notado que os benefícios de uma mudança para a contabilidade de acréscimo no setor público foram talvez exagerados, dado que não resultaram numa maior eficácia da gestão, havendo atualmente uma crescente hesitação por parte dos países sobre se devem ou não adotar a contabilidade de acréscimo (Wynne, 2008 *apud* Lapsley *et al*, 2009). No entanto, além dos argumentos teóricos e gerenciais, há uma questão fundamental para ser analisada na contabilidade do setor público: o contexto institucional e político, que é determinante na escolha em adotar as IPSAS baseadas na contabilidade de acréscimo e próximas da contabilidade empresarial (Lapsley *et al.*, 2009).

2.2 A teoria institucional e a reforma da CASP

Além da teoria da NPM, que justifica reformas recentes na CASP, existem também diversas pressões institucionais, explicadas por DiMaggio e Powell (2005), feitas por financiadores, reguladores, profissionais de classe, governo, políticos e sociedade, que merecem ser analisadas para compreensão do contexto geral das reformas.

Segundo DiMaggio e Powell (2005), a teoria institucional argumenta que as organizações estão sobre influência e pressão social no sentido de adotarem estruturas e práticas consideradas adequadas como respostas às mudanças externas. Desse modo, as organizações tendem a parecerem-se umas com as outras, fenómeno definido como

“isomorfismo”. Assim, é importante sublinhar alguns conceitos da teoria institucional que podem ser decisivos nas reformas da contabilidade do setor público. Os autores identificam três mecanismos por meio dos quais essas forças levam ao isomorfismo institucional: são o mimético, o normativo e o coercivo.

O isomorfismo mimético é uma saída da incerteza organizacional, pois organizações em situações incertas tendem a modelar-se em organizações similares relativamente ao que entendem como ser legítimo ou bem-sucedido, encorajando a imitação, que consiste em copiar as melhores práticas de outras organizações na tentativa de obter um maior reconhecimento. Nesse contexto, países anglo-saxónicos pioneiros nas reformas de gestão financeira e da contabilidade do setor público, são países a serem imitados.

O isomorfismo normativo está associado ao profissionalismo e a outras partes interessadas que impõe pressão sobre as organizações, ou seja, à influência criada quando algo é apoiado por associações profissionais nacionais, como o CFC no Brasil e o IPSASB internacionalmente.

O isomorfismo coercivo resulta de influências políticas e de legitimidade e pode ser produto de atos jurídicos e regras imperativas das organizações a adotar os mesmos tipos de estruturas e processos, impondo pressões tanto formais como informais a uma organização por dependência legal, hierárquica ou de recursos. No Brasil observam-se pressões do governo central para com os governos regionais e locais. Adicionalmente, as normas de contabilidade do setor público adaptadas à IPSAS são aplicadas pelos organismos públicos, como resultado de uma imposição legal e não propriamente por voluntarismo.

Burns (2000) *apud* Pina *et al* (2009) observa que as práticas contabilísticas foram institucionalizadas quando se tornaram amplamente aceites nas organizações, inquestionáveis para serem utilizadas no controlo de gestão. A adoção de contabilidade em base de acréscimo e das IPSAS pode, assim, ser vista como um processo de cumprimento formal, satisfazendo os desejos e as expectativas do ambiente externo e das partes interessadas, para uma boa gestão pública (Pina *et al.*, 2009).

A teoria institucional fornece bases importantes para compreender o processo de reforma da contabilidade do setor público em diversos países. Por exemplo, em

Portugal, Gomes *et al.* (2015), verificaram que o estímulo para a reforma recente de aproximação às IPSAS foi principalmente influenciado pelo contexto político e institucional, com uma combinação de forças coercivas, normativas e miméticas. Devido ao insucesso da reforma anterior iniciada em meados dos anos 1990, havia ambiente político favorável e contexto institucional oportuno, pois Portugal estava com grandes restrições financeiras e orçamentais, dependente de recursos externos. Deste modo, os autores identificaram as pressões coercivas externas (UE, mercados de capital, FMI) para reformar o sistema contabilístico do setor público em Portugal. A respeito do exposto, Jorge (2012b) explica: Portugal já adotava a contabilidade de acréscimo para o reporte financeiro e mesmo sem ter estudos que avaliassem os resultados da reforma passada, o país iniciou o processo de adoção das IPSAS, não para cumprir objetivos internos mas essencialmente por estímulos externos, designadamente uma atitude mimética, de seguir outros países onde tal normativo está a ser implementado com algum sucesso (Espanha) e, sobretudo, por imposição das entidades financiadoras externas (a “Troika” que apoiou financeiramente o país), o que pode ser visto como um isomorfismo coercivo.

As pressões coercivas externas das organizações internacionais têm um papel fundamental para a implementação das reformas, estabelecendo exigências relacionados com os relatórios a serem observados pelos seus membros ou beneficiários dos financiamentos. O Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI), por exemplo, muitas vezes incluem reformas relativas à gestão financeira nos seus programas de assistência financeira e de desenvolvimento de capacidade técnica (PwC, 2013).

Dentro desse contexto institucional, destaca-se que um dos argumentos para explicar as características e os resultados da implementação das reformas de gestão, é a hipótese de que o setor público adota contabilidade em base de acréscimo e outras inovações de gestão, como pretexto para fins de imagem e legitimidade, e não propriamente como valor decisório. Não obstante, após duas décadas de reformas da NPM, não se pode dizer que os resultados das reformas não são bons (Pina *et al.*, 2009). Os autores observam que a contabilidade em base de acréscimo é um instrumento fundamental para transparência e boa governança, e tem sido promovida a nível internacional, não só com o apoio das principais organizações como a OCDE, o FMI e o Banco Mundial, mas também por meio do desenvolvimento das IPSAS do IPSASB.

2.3 As reformas recentes da CASP no mundo

Os estudos sumariados a seguir mostram as características da implementação das reformas da CASP em vários países no mundo, nomeadamente: o grau de adoção das IPSAS, o grau de adoção de sistemas de contabilidade em base de acréscimo e se foram ou não inspirados nas IPSAS, as diferenças significativas no percurso da adoção destes sistemas contabilísticos, os motivos que levaram os países a adotarem ou não as IPSAS, as dificuldades, e as consequências das reformas.

Os estudos de Christiaens *et al* (2010; 2015) realizados em 2009 e 2012 respetivamente, revelam a diversidade no processo de adoção das IPSAS e da contabilidade em base de acréscimo em governos centrais e locais de 17 países da Europa continental, no primeiro estudo, e em 59 países de todos continentes na segunda investigação.

Nesses estudos verificou-se que os países anglo-saxónicos, pioneiros da NPM, são os que percentualmente mais adotaram as IPSAS ou convergiram diretamente para as normas do setor empresarial (IRFS) (e.g. o Reino Unido). Isso deve-se ao fato das IPSAS representarem o paradigma anglo-saxónico de compreender a contabilidade do setor público. Na tradição anglo-saxónica, as demonstrações financeiras são separadas da informação orçamental, e a ênfase encontra-se no relato financeiro de finalidade geral, direcionado ao público e aos fornecedores de recursos (Oulasvirta, 2014).

Vale a pena destacar que os Estados Unidos da América (EUA) não utilizam as IPSAS, pois têm a sua própria contabilidade em base de acréscimo. A segunda exceção é a Irlanda, devido à sua tendência geral de não aderir às ideias da NPM (Connolly e Hyndman, 2009 *apud* Christiaens, 2015).

Nos países europeus de tradição continental, verificou-se no primeiro estudo que, embora alguns países ainda usem um sistema de contabilidade em base de caixa, a contabilidade em base de acréscimo tem sido fortemente adotada, sendo mais utilizada em governos locais (13 países) do que em governos centrais (10 países). Já em relação às IPSAS, estas são ainda pouco adotadas nos governos continentais centrais e locais. No segundo estudo, verificou-se um ligeiro aumento na implementação das IPSAS dos governos locais e centrais dos países continentais europeus, levando os autores a concluir que há uma tendência significativa para a contabilidade em base de acréscimo em direção

às IPSAS. Um fato interessante é que quase todos os governos locais da Europa continental já adotaram ou estão em processo de implementação da contabilidade em base de acréscimo, enquanto nos governos centrais, 17% ainda mantém a contabilidade em base de caixa.

Na América Latina e no continente asiático, verificou-se que a grande maioria dos países planeiam implementar as IPSAS com a utilização do regime de acréscimo nas suas reformas. Enquanto nos países Africanos, burocráticos e sem tradição contabilística, constatou-se que ainda predomina o regime de caixa na contabilidade do setor público.

Por fim, os autores concluem que as principais razões para os países legitimarem as IPSAS são: a convicção de que haverá uma melhoria na comparabilidade da informação financeira nacional e internacionalmente e de que facilitarão a consolidação das contas públicas nacionais. Adicionalmente, consideram mais eficiente o recurso às IPSAS por serem um normativo com o qual já se tem alguma experiência, do que "reinventar a roda", sendo as IPSAS o único normativo de referência internacional a oferecer *know-how* específico de contabilidade do setor público. Algumas jurisdições, por outro lado, não elegeram as IPSAS, pelos seguintes motivos: o receio de perder a sua autoridade no estabelecimento de normas de contabilidade; o fato de as IPSAS serem relativamente desconhecidas e com grande proximidade às normas de contabilidade empresarial; e a ideia de conservar as suas próprias regras de contabilidade em base de acréscimo, indo ao encontro da "Lei da desvantagem em começar na frente" e com isso retardando o processo de adoção das IPSAS (Christiaens *et al*, 2010; 2015).

Acrescente-se ainda as regras e tradições de contabilidade orçamental, específicas de certos países, também podem opor-se à mudança cultural que as IPSAS exigem (Oulasvirta, 2014). Um exemplo clássico de resistência à mudança cultural é o caso da Rússia, país em desenvolvimento, que até o final do século passado liderava o extinto bloco comunista. Antipova e Bourmistrov (2013) analisaram a reforma da contabilidade do setor público na Rússia, que teve início de 2004, com a implementação do regime de acréscimo inspirado em normas internacionais, e que foi promovido por organizações internacionais por meio de diferentes projetos de cooperação com o governo russo. Os investigadores constataram que as reformas, em vez de trazerem mudanças positivas, tornando o setor público mais transparente, eficiente e responsável,

não conduziram a nenhuma inovação. Depois de tantos anos de reformas, a Rússia continua no estágio inicial do processo de modernização da contabilidade governamental. A investigação realizada pelos autores demonstra claramente que os profissionais da contabilidade desconhecem os objetivos e benefícios da reforma e também são relutantes em “desaprender” o antigo e tradicional regime de contabilidade “local”. Assim, os autores entendem que parece haver uma resistência cultural relativamente a mudar a contabilidade tradicional russa.

Os estudos de Brusca *et al.* (2013) e Oulasvirta (2014), contemplam opiniões opostas sobre as IPSAS e os motivos que levaram a Espanha a adotar e a Finlândia a não adotar as IPSAS nas suas contabilidades governamentais.

No caso da Espanha, estudado por Brusca *et al.* (2013), pode-se concluir que dos motivos que levaram à adoção das IPSAS, primeiramente foi vontade política para demonstrar melhorias na prestação de contas públicas e seguir novas tendências da gestão pública, com influência de instituições supranacionais, como UE e ONU. Outra razão foi querer continuar a harmonização, que é tradicional no país, da CASP com a empresarial, tendo em vista que as IPSAS (públicas) foram moldadas de acordo com as IRFS (privadas) já implantadas na Espanha. Outro aspeto que favoreceu a adoção foi a inexistência de debates sobre a conveniência de harmonização, pelo que a aprovação final foi rápida, pois o poder de normalização está nas mãos do governo, tanto na área pública como na área privada.

Relativamente ao estudo de caso da Finlândia, realizado por Oulasvirta (2014), observou-se que o modelo de contabilidade em base de acréscimo escolhido, foi baseado num quadro conceptual diferente do das IPSAS, pois o *Finnish Government Accounting Board* (FGAB) mostrou-se contra a abordagem de balanço (ativo e passivo) e a mensuração ao justo valor do quadro concetual das IPSAS, mantendo o seu modelo contabilístico de acréscimo, com base na abordagem de gasto-rendimento e no custo histórico. Desta forma, o motivo principal que levou a Finlândia a não adotar as IPSAS na sua contabilidade do setor público, foi a tradição contabilística muito forte no país, corroborada pela posição negativa do FGAB em não concordar em usar as IRFS (setor privado) como parâmetro para desenvolver as IPSAS (setor público), ou seja, a transferência da estrutura concetual contabilística do setor privado diretamente para o

setor público foi muito criticada, dadas as diferenças de objetivos dos dois setores. Além disso, os países nórdicos – Finlândia, Suécia, Noruega e Dinamarca – na sua tradição de regulamentação contabilística, assemelham-se mais à Europa Continental do que aos países anglo-saxónicos. A tradição contabilística da Europa Continental tem suporte nos princípios orçamentais, o orçamento tem um papel muito importante, onde os órgãos supervisão (e.g. Tribunal de Contas) são os principais utentes das contas anuais do governo (Oulasvirta, 2014). Gomes *et al.* (2015), fazendo referência ao estudo de Oulasvirta (2014), sugeriram que a razão de a Finlândia não ter aderido às IPSAS, pode estar no fato de o seu sistema contabilístico atual ser aceitável e responder às necessidades reais de informação, assim, reduzindo a obrigação de reformas.

O Quadro 2 apresenta um resumo de três artigos, sobre a reforma da CASP, com questões de investigação, teorias e metodologia semelhantes a esta investigação. Serão utilizados para a discussão dos resultados no capítulo 5.

Quadro 2: Artigos utilizados para discussão dos resultados desta investigação

	<i>Public financial management reforms: the role of ipsas in Latin-america (Brusca et al., 2016)</i>	<i>The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders (Gomes et al., 2015)</i>	<i>Uma nova era na contabilidade governamental (PwC, 2013)</i>
Questões de investigação	Quais os motivos para a Colômbia e o Peru decidirem introduzir as IPSAS na CASP. Quais as consequências e as dificuldades da implementação das IPSAS.	Os motivos ou estímulos para a adoção do IPSAS no contexto Português, os conteúdos da reforma (objetivos, meios, e estratégias) e resultados desejados.	A transição para a contabilidade em base de acréscimo. Benefícios, desafios e o futuro da área de finanças públicas
Teorias	Teoria Institucional com aplicação do modelo de contingência de Lüder	Teoria Institucional e a teoria da <i>New Public Management</i> (NPM)	-x-
Metodologias	Estudo de casos: Perú e Colômbia. Entrevistas	Um estudo do caso Português. Análise documental e entrevistas	Levantamento em 140 países. Entrevistas
Conclusões	Teoria institucional: a adoção das IPSAS tem sido feita por forças miméticas, com alguns componentes de isomorfismo normativo. Tem como objetivo modernizar os sistemas de contabilidade, tentando aumentar a transparência na utilização dos recursos financeiros. O estudo identificou alguns problemas, como a aplicação do regime de acréscimo para as receitas públicas e o reconhecimento e mensuração de ativos, bem como a necessidade de treino de pessoal e investimento em tecnologia.	A reforma foi motivada pelo contexto político e institucional, com uma combinação de forças coercivas, normativas e miméticas. Uma atitude mimética, e sobretudo, por imposição das entidades financiadores externas. Dificuldades esperadas: a resistência à mudança, falta de envolvimento político, e de recursos humanos, financeiros e de capacidades técnicas. Resultados desejados: Produzir informações de qualidade e útil para tomada de decisão, transparência e auxiliar a prestação de contas à sociedade, promover a comparabilidade e a consolidação das contas nacionais.	A tendência para a adoção do regime de acréscimo é clara e as IPSAS devem servir como ponto de referência comum. Os orçamentos continuam a ser elaborados pelo regime de caixa para 89% dos países analisados. Benefícios: maior transparência e responsabilidade, o reconhecimento integral de ativos e passivos e avaliação de desempenho. A falta de pessoal treinado e as exigências tecnológicas são os principais desafios. Contabilidade de custos, gestão do desempenho, áreas para aprimoramento.

Fonte: elaboração própria

2.4 As IPSAS e a harmonização internacional

2.4.1 A harmonização internacional

Como já referido, atualmente por todo o mundo há uma tendência para os países procurarem a convergência das suas normas contabilísticas internas às normas internacionais, tanto no setor empresarial como no setor público. No ambiente dos negócios, a globalização dos mercados é provavelmente a principal razão para defender a harmonização internacional das práticas contabilísticas; no setor público justifica-se na globalização regional, que se materializa na formação dos mercados económicos integrados, como por exemplo o Mercosul e a União Europeia (Araya-Leandro *et al.*, 2016).

A harmonização internacional da contabilidade é uma característica desejável da globalização; o reconhecimento, mensuração e avaliação de todos os ativos e passivos são necessários para aumentar a transparência e tornar a informação comparável para melhorar a tomada de decisões (Lapsley *et al.*, 2009).

Na área pública observa-se uma preocupação em tornar a informação transparente e comparável entre as esferas de governo de um país com a de outras nações, adotando-se uma linguagem harmonizada e universal, que permita a comparação do desempenho da gestão pública entre países. A melhoria da transparência da informação financeira permitirá reforço de confiança para atrair investidores estrangeiros (Rosa, 2013).

Rosa (2013) diferencia harmonização contabilística de padronização, sendo a primeira uma mitigação ou eliminação das diversidades de práticas contabilísticas entre os países e a segunda uma imposição de procedimentos contabilísticos uniformes a um país. A autora corrobora com Nascimento (2007):

O termo “harmonização contabilística” diz respeito à adequação da contabilidade de diversos países aos preceitos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas, ou às práticas contabilísticas mundialmente aceites, em um consenso, ou ajuste das diferenças porventura existentes, e não sob uma imposição. Com a contabilidade governamental não é diferente, à medida em que, cada vez mais, há a necessidade de comparação entre as finanças públicas dos diversos países para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada um deles (Nascimento, 2007: 44).

Brusca *et al.* (2016) explicam que, sendo as IPSAS a única referência internacional em termos de normas de contabilidade do setor público, nos países que utilizam contabilidade de caixa, o termo será “adoção” das IPSAS. Em nações que já possuem contabilidade em base de acréscimo o processo será de harmonização. O termo “implementação”, significando incorporação das IPSAS no contexto internacional, pode ser utilizado tanto no processo de adoção como de harmonização.

A harmonização contabilística internacional por meio das IPSAS visa resolver os problemas de comunicação, compreensão e análise das informações contabilísticas no ambiente internacional (Araya-Leandro *et al.*, 2016). Este processo pode produzir resultados semelhantes aos do setor empresarial, visto que a diversidade contabilística nas administrações públicas leva a uma falta de comparabilidade de informação contabilísticas e torna difícil a interpretação das demonstrações financeiras, mesmo para utentes cientes dos princípios e práticas de contabilidade, a diversidade também dificulta comparações entre administrações públicas de países com características semelhantes (Benito *et al.*, 2007).

Entre as vantagens da harmonização internacional, destacam-se duas: permitem mais comparabilidade e uma maior transparência na prestação de contas. Assim, a comparabilidade e a compreensibilidade parecem ser os pilares para promover a necessidade de harmonização (Manes-Rossi *et al.*, 2016). Benito *et al.* (2007) acrescentam como benefícios da harmonização, o auxílio na modernização geral dos sistemas de contabilidade nos países menos desenvolvidos e a importância para os blocos económicos, como a União Europeia, pois os países membros precisam de informação real e comparável sobre a sua situação financeira, o que poderá facilitar a análise dos requerimentos do Tratado de Maastricht.

No setor empresarial, em 1973, iniciou-se o processo de harmonização, com a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), organismo independente cujo objetivo era formular e publicar uma nova referência de normas contabilísticas internacionais que fossem mundialmente aplicadas. Em 2001, O *International Accounting Standards Board* (IASB) substituiu o IASC.

No setor público, a *International Federation of Accountants* (IFAC), organização global de profissionais, fundada em 1977, tem por missão fortalecer a profissão

contabilística a nível mundial e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, através do estabelecimento e promoção da adesão a normas profissionais, estimulando a convergência internacional com essas normas (CFC, 2010). Para viabilizar a harmonização no setor público, a IFAC instituiu o *Public Sector Committee* (PSC) em 1986, que em 2004 foi transformado no *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), um conselho independente com o objetivo de elaborar e publicar normas internacionais para o setor público, conhecidas por *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

2.4.2 As IPSAS – breve abordagem ao normativo

Conforme Caba-Pérez e Lopes (2007) começou-se a discutir a necessidade de estabelecer as IPSAS devido à crise financeira que afetou a Ásia Oriental e a América Latina durante a década de 1990. Assim, dentro do contexto da NPM, dos benefícios da contabilidade do acréscimo e da harmonização internacional, desde 1997, o IPSASB vem editando as IPSAS, existindo, à data atual, trinta e oito IPSAS baseadas no regime de acréscimo, e uma abrangente, tratando da contabilidade em base de caixa. A crise económica e financeira de 2008 reforçou a importância de se dispor de sistemas contabilísticos que alertam sobre possíveis problemas financeiros, e com isso, reforçou a necessidade de se aplicar um conjunto de normas contabilísticas conhecidas e reconhecidas internacionalmente (Manes-Rossi *et al.*, 2016).

Das trinta e oito IPSAS³ publicadas, destacam-se: IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, IPSAS 9 – Rédito de Transações com Troca, IPSAS 12 – Inventários, IPSAS 13 – Locações, IPSAS 16 – Propriedade para Investimento, IPSAS 17 – Ativos Fixos Tangíveis, IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, IPSAS 21 – Imparidade de Ativos Não Geradores de Caixa, IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor das Administrações Públicas, IPSAS 23 – Rédito de Transações sem Troca (Impostos e Transferências), IPSAS 24 – Apresentação da informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras, IPSAS 25 – Benefícios a Empregados, IPSAS 27 – Agricultura, IPSAS 31 – Ativo Intangível, IPSAS 32 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente, IPSAS 33 – Adoção

³ Para mais informação, veja-se em <http://www.ipsasb.org/>

pela primeira vez de IPSAS em base de acréscimo, IPSAS 34 - Demonstrações Financeiras Separadas, IPSAS 35 - Demonstrações Financeiras Consolidadas, IPSAS 36 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos, entre outras.

Segundo Chan (2010) as normas mais importantes são as IPSAS 1 e 2, que exigem que os governos emitam demonstrações financeiras governamentais em regime de acréscimo no final de cada ano fiscal, obrigando os governos a serem mais transparentes para com os utentes externos. Estas IPSAS fornecem orientações para a elaboração de demonstrações financeiras de finalidades gerais, que são: demonstração da posição financeira (balanço patrimonial), demonstração do desempenho financeiro (resultado económico do exercício), demonstração dos fluxos de caixa (recebimentos e pagamentos), demonstração das alterações no património líquido e as notas explicativas anexas a essas demonstrações para os governos e outras entidades do setor público.

Quando começou a emitir as normas, o IPSASB considerou que o objetivo do relato financeiro seria semelhante para o setor público e para o setor privado, daí ter escolhido as normas IAS/IFRS como base para as do setor público (Christiaens *et al.*, 2010). A maioria das IPSAS derivam das IFRS, o IPSASB tem procurado, dentro do possível, manter a convergências dos dois normativos, pelo que tem substituído algumas IPSAS pelo fato de terem sido revistas as IFRS. Por exemplo, no âmbito dos investimentos em partes de capital o IPSASB desenvolveu as IPSAS 34 à 38, recentemente emitidas, para substituir as IPSAS 6 à 8 (OROC, 2015).

Assim, das trinta e oito IPSAS publicadas até ao momento, apenas seis (IPSAS 21, 22, 23, 24, 32 e 33) não são baseadas nas normas do setor privado, pois referem-se a particularidades da administração pública (CFC, 2010; IPSASB, 2015a; 2015b).

Segundo o IPSASB (2016), os governos nacionais, instituições e organizações que adotaram ou têm planos de adotar as IPSAS são: Áustria, Brasil, Camboja, Chile, China, Colômbia, Costa Rica, Indonésia, Japão, Quênia, Nova Zelândia, Nigéria, Panamá, Peru, Portugal, Espanha, Suíça, Vietname, a Comissão Europeia, a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), a Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento (OCDE) e sistema Organização das Nações Unidas (ONU). A adoção das IPSAS por organismos internacionais contribui para a legitimidade das normas. Isso é mostrado na

consulta pública do Eurostat de 2012, onde o apoio dos respondentes às IPSAS é baseado na sua implementação e uso por organismos internacionais (Brusca *et al.*, 2016).

O conjunto das IPSAS é atualmente o único normativo de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente, apresentando a ideia de que a gestão moderna do setor público, de acordo com os postulados da NPM, necessita de sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informação atualizada, precisa e fiável, sobre a posição financeira e o desempenho económico de um Estado, ou qualquer outro tipo de entidade económica pública (Comissão-Europeia, 2013).

As IPSAS contribuem para aumentar a comparabilidade das demonstrações financeiras em todo o mundo, mas nem o IPSASB nem os contabilistas têm o poder de exigir o seu cumprimento e não substituem as regulamentações de demonstrações financeiras de finalidades gerais de uma nação em particular (Benito *et al.*, 2007). Porém, para promover um reporte financeiro em base de acréscimo, com informação precisa e atempada, além da adoção das IPSAS, o IPSASB recomenda que as demonstrações financeiras sejam auditadas e divulgadas no máximo até seis meses após a data do encerramento do exercício (CFC, 2010). Jorge (2012a) recomenda também que o orçamento e o relato financeiro sejam elaborados na mesma base de acréscimo.

Neste contexto, admite-se que num futuro próximo os países tenderão cada vez mais para as IPSAS, constituindo estas o caminho mais provável para a modernização e harmonização da contabilidade do setor público a nível mundial.

2.4.3 Vantagens das IPSAS

Através das normas internacionais, o IPSASB visa melhorar a qualidade, consistência e transparência da informação financeira do setor público e atua promovendo a convergência para as IPSAS em todo o mundo, com a pretensão de fortalecer a gestão financeira pública (IPSASB, 2016). Os governos que relatam em base de caixa, não contabilizam passivos significativos, tais como as obrigações com funcionários e empréstimos, e ativos, como imóveis, instalações, equipamentos e investimentos em infra estruturas. Assim, o IPSASB (2016) incentiva entidades do setor público a adotar o regime de acréscimo, para melhorar a gestão financeira e aumentar a transparência, resultando numa visão mais abrangente e precisa da posição financeira dos governos.

Na opinião de Benito *et al.* (2007), a adoção das IPSAS pelos governos irá melhorar tanto a qualidade como a comparabilidade da informação financeira relatada pelas entidades do setor público em todo o mundo. As organizações internacionais que já adotaram as IPSAS, consideram-nas necessárias devido à necessidade de informação nas áreas da gestão financeira, controlo e auditoria e também como modo de combater a má gestão e a corrupção. Destacam estes autores, que o FMI argumenta que demonstrações financeiras em base de acréscimo fornecem um conjunto de informação mais detalhada, tanto para analisar a sustentabilidade da política orçamental como a qualidade das tomadas de decisões e para combater a corrupção e práticas de má gestão, especialmente a respeito da administração de património público.

O papel das IPSAS pode ser definitivo na harmonização da contabilidade do setor público, pois por um lado, podem ajudar organismos de normalização no desenvolvimento de novas normas ou na revisão das existentes de modo a contribuir para uma melhor comparabilidade, e por outro, podem ser úteis para jurisdições que ainda não desenvolveram normas contabilísticas para os governos e entidades do setor público (Benito *et al.* (2007)).

Para Lapsley *et al.* (2009), o regime em base de acréscimo, proposto nas IPSAS, fornece aos utentes informações financeiras sobre os recursos controlados por uma entidade, o custo de fornecimento de bens e serviços e a informação de fluxo de caixa melhorada. Outra vantagem será a satisfação das necessidades de informação de mercados financeiros e dos investidores, determinando a solvência de um governos ou uma entidade pública (Caperchione e Salvatori, 2012 *apud* Manes-Rossi *et al.*, 2016).

Por fim, a Comissão-Europeia (2013) destaca como um ponto importante a capacidade das IPSAS para solucionar a questão da consolidação das contas de acordo com a definição das administrações públicas. Conforme o relatório referido, as IPSAS constituem uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE. Não obstante, apesar de reconhecerem o valor incontestável das IPSAS, nenhum Estado-Membro as aplicou ainda na íntegra.

2.4.4 Desvantagens das IPSAS

Diante do que já foi exposto, verifica-se que a adoção das IPSAS baseadas na contabilidade em base de acréscimo é uma tendência mundial, existindo ambiente favorável e pressões externas para que as reformas da contabilidade do setor público ocorram neste sentido. Porém, têm surgido várias críticas na literatura sobre a sua adoção.

Chan (2008) faz uma crítica ao escopo auto imposto das IPSAS, que é substancialmente um modelo anglo-americano de CASP apresentado a nível internacional. O autor considera que as IPSAS não trata da elaboração de orçamentos; não abordam conteúdo de relatórios produzidos para demonstrar a conformidade com as leis e regulamentos, incluindo a execução do orçamento, pois esses são relatórios considerados para fins específicos, fora do âmbito das IPSAS que é para fins gerais.

Mas, a grande crítica da literatura referente às IPSAS é o fato de que foram emitidas baseadas nas IFRS da contabilidade empresarial (Arnaboldi e Lapsley, 2009; Benito *et al.*, 2007; Brusca *et al.*, 2016; Chan, 2008; Christiaens *et al.*, 2010; Lapsley *et al.*, 2009; Oulasvirta, 2014; Pina *et al.*, 2009), pois as IFRS não consideraram as características do setor público, foram emitidas para entidades cujo objetivo é reduzir o custo do capital e maximizar o valor da empresa e o lucro, onde dominam os interesses dos acionistas e investidores. As IFRS não fazem sentido no contexto dos governos, que não têm acionistas, pois se financiam por meio de tributos, que são aplicados com o objetivo de satisfazer necessidades da coletividade e alcançar o bem-estar comum (Brusca *et al.*, 2016). No setor privado a informação contabilística é direcionada mais para a tomada de decisão, enquanto no setor público está mais para a prestação de contas (*accountability*). Esse contexto tem influência no enquadramento concetual contabilístico para elaboração das demonstrações financeiras (Oulasvirta, 2014). Dessa forma, o quadro concetual da CASP deve tomar em conta o contexto institucional das entidades públicas e suas necessidades reais relativas à informação financeira (Gomes *et al.*, 2015).

Consciente desta crítica, o IPSASB em outubro de 2014, desenvolveu um quadro concetual para o reporte financeiro de finalidades gerais pelas entidades do setor público. Um dos objetivos deste quadro concetual é considerar as características do setor público para a definição e medição dos elementos das demonstrações financeiras, tendo como

foco as necessidades dos utentes para a tomada de decisão e prestação de contas (Brusca *et al.*, 2016; IPSASB, 2014).

Um outro elemento crítico é o fato das IPSAS adotarem conceitos de contabilidade patrimonial e mensuração resultante da aplicação do justo valor. Conforme Brusca *et al.* (2016), várias operações do setor público ocorrem num contexto fora de um mercado ativo, o que requer a adoção de bases de mensuração diferentes das dos preços de mercado. Isto causa problemas no reconhecimento, mensuração e avaliação de ativos e passivos, levando o IPSASB a considerar uma variedade de critérios de medição no seu quadro concetual (e.g. custo de reposição para os ativos, preço de assunção para os passivos) e definir a aplicação do valor de mercado apenas quando existirem mercados abertos e ativos.

Esta especificidade foi realçada por Jorge *et al.* (2007) num estudo sobre a implementação da contabilidade de acréscimo no setor público em Portugal, tendo apontado como dificuldade o reconhecimento e avaliação dos bens de domínio público. Estas questões problemáticas estão ligadas às características dos bens públicos, que raramente têm mercados ativos e valor de mercado, e apenas beneficiam o público em geral, e não o seu proprietário (Oulasvirta, 2014). Quanto aos monumentos públicos, Mautz (1988) *apud* Lapsley *et al.* (2009), abre a discussão ao questionar se devem ser reconhecidos como ativos ou passivos ao observar os seus fluxos de caixa, onde as saídas superam frequentemente as entradas de caixa, hesitando o reconhecimento desses bens como ativo. Lapsley *et al.* (2009) expõe a dificuldade de mensuração do património histórico e cultural, como a Torre de Belém em Lisboa e o Cristo Redentor no Rio de Janeiro, onde o custo de aquisição desses ativos é desconhecido; o seu valor económico é inquantificável para as suas nações; o custo de substituição é desconhecido e irrelevante, e o valor realizável é inalcançável no mercado. Assim os critérios admitidos pelas IPSAS são particularmente complicados de aplicar na mensuração dos bens de domínio públicos, históricos e culturais, cujas especificidades e problemas de mensuração foram realçados pelos autores.

Outra crítica vem da Comissão-Europeia (2013) e diz respeito às práticas contabilísticas contidas nas IPSAS, que não são definidas com precisão, no sentido em que possibilitam a escolha de tratamentos contabilísticos alternativos, desse modo limitando

a harmonização. Nesse contexto, Chan (2008) faz uma crítica ao IPSASB, por deixar como alternativa, para os países em desenvolvimento, a utilização da contabilidade de caixa e por ter uma posição ambígua sobre qual regime contabilístico aplicar, ainda que favorecendo, evidentemente, o regime de acréscimo. Segundo o autor, a IPSAS em regime de caixa justifica-se com base no tempo e esforço necessário para alguns governos fazerem a transição para o regime de acréscimo; porém, isso permite que o regime de caixa comprometa os objetivos de promoção da *accountability* financeira governamental, deixando à vontade cada país a aplicar o regime do acréscimo ao seu modo. Chan (2008) realça que a IPSAS em base de caixa é prejudicial para a postura geral do IPSASB, que promove a contabilidade de acréscimo, criando a impressão de que ambos, caixa e acréscimo, são regimes igualmente aceitáveis em adotar e implementar as IPSAS; assim, ao autor critica a coexistência nas IPSAS, do regime de caixa e do acréscimo, como se não existissem graus intermédios do regime de acréscimo ou do de caixa.

Chan (2008) apresenta algumas limitações das IPSAS, enquadrando aspetos conceituais e institucionais. Quanto aos primeiros, o autor acrescenta, além do já exposto, que as IPSAS são numerosas regras detalhadas, relativas ao reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras, tendo desconsiderado a capacidade dos sistemas informação (eventualmente pouco preparados para a contabilidade patrimonial) e a *accountability* interna (necessidade de relatórios para fins específicos internos), pois foram elaboradas antes de um consenso sobre a estrutura conceitual, e ainda, sugerindo que as mesmas sejam baseadas em princípios. Quanto aos aspetos institucionais, o autor sublinha a pretensão das IPSAS em transcender as jurisdições nacionais, não respeitando a diversidade de sistemas políticos e económicos, a tradição cultural e legal de cada país, além de favorecerem o prevaecimento da autoridade profissional sobre a autoridade governamental, ficando a expectativa que o modelo anglo-americano da CASP tenha uma aceitação global.

O relatório da Comissão-Europeia (2013) critica que o conjunto das IPSAS não está pleno na abrangência ou na sua aplicabilidade prática a alguns tipos importantes de fluxos das administrações públicas, tais como os impostos e as prestações sociais, e não leva em consideração, de forma satisfatória, as necessidades e características da informação financeira no setor público. Adicionalmente, refere outro desafio das IPSAS - ,

aos custos potenciais da sua implementação, nomeadamente os elevados custos na transição de um sistema de contabilidade de caixa para de acréscimo, podendo alcançar, segundo os números do referido relatório, 50 milhões de euros (apenas para a administração central e excluindo-se os outros níveis da administração pública) para um país de média dimensão da UE, isto considerando apenas despesas com a aplicação das novas normas e os correspondentes instrumentos contabilísticos informáticos centrais, mas não os custos associados a uma reforma completa do sistema de informação financeira. Neste sentido, Jorge (2015), referindo-se à reforma da contabilidade do setor público com a adoção das IPSAS em Portugal, que se iniciará em 2017, também identificou como um problema o elevado custo previsto em sistemas de informação, plataformas tecnológicas e um investimento considerável em treinamento de pessoal em todos os níveis organizacionais.

Por fim, mesmo as IPSAS trazendo todos os benefícios para concretizar uma boa gestão, elas não são “a solução para decisões económico-financeiras desfavoráveis, muito menos para impedir os governos de mentirem ou forjarem as suas contas públicas, como parece ter acontecido na Grécia” (Jorge, 2012b: 44-45).

3 A Reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil

3.1 Evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil

3.1.1 Brasil-colônia até a Lei nº 4.320/1964

A CASP foi formalmente introduzida no Brasil por D. João VI, em 1808, quando este se instalou no país juntamente com a Família Real, devido à invasão do exército francês em Portugal (Castro, 2013). Por meio de decisão histórica, D. João VI, determinou o uso das partidas dobradas na escrituração contabilística no setor público brasileiro.

Mas, a exigência da escrituração por partidas dobradas na contabilidade do setor público do governo central, embora presente na legislação desde 1808, apenas foi efetivamente implementada a partir da criação da Comissão das Partidas Dobradas de 1914. Até então, a contabilidade do governo central resumia-se à escrituração do livro-caixa (Adde *et al.*, 2014). Naquele ano de 1914, devido à negociação de uma grandiosa operação financeira com Inglaterra, auditores dos banqueiros credores ingleses solicitaram o balanço do Tesouro Nacional. Como a contabilidade se encontrava desorganizada e o tal balanço estava desatualizado em oito anos, foi constituída, em junho de 1914, a Comissão das Partidas Dobradas, que elaborou, tecnicamente, o balanço de Receita e de Despesa e o primeiro balanço de Ativo e de Passivo na administração do país desde o Brasil colônia (D'Auria, 1953 *apud* Adde *et al.*, 2014).

Segundo Adde *et al.* (2014), a Comissão das Partidas Dobradas de 1914 tornou-se o catalisador de mudanças da contabilidade do setor público brasileira da época, tais como a constituição do Código de Contabilidade do setor público em 1922 e a aprovação do regulamento da Contadoria Central da República em 1924, que fortaleceram e deram perenidade às práticas adotadas a partir de 1914.

3.1.2 A Lei nº 4.320/1964

Nos anos 50, a intenção era de reformar as normas de orçamento público e contabilidade. Depois de um longo período de tramitação do projeto de lei, no Congresso

Nacional⁴, em 1964, foi publicada a Lei nº 4.320, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Esta lei introduziu regras de gestão financeira e contabilística utilizando como principal ferramenta o orçamento público, registrando e produzindo demonstrações financeiras, com enfoque em conceitos orçamentais, em detrimento da divulgação do patrimônio público.

O Título IX da Lei nº 4.320/1964 (arts. 83 a 106) dispõe sobre a contabilidade governamental, com preceitos a serem observados pelos entes da Federação. Todos os artigos anteriores tratam as despesas e receitas com conceitos orçamentais. Na época, a lei representou um grande avanço, pois finalmente foi dedicado um capítulo específico à contabilidade que, além de estabelecer diversas regras para a elaboração e execução de orçamentos e de controles interno e externo consagra a existência da contabilidade orçamental, financeira, patrimonial e custos (Nascimento, 2007). Um marco fundamental em matéria de contabilidade, vigente até hoje, sendo o principal diploma legal da CASP do Brasil.

3.1.3 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Central

Em 1987, foi instituído o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Central (SIAFI), segundo Castro (2013), com o objetivo de obter informações gerenciais sobre as finanças públicas.

Foi Castro (2013) quem conduziu e coordenou o projeto lógico do SIAFI e estabeleceu como estratégia colocar a contabilidade como suporte básico dos programas operacionais do sistema, para tornar a informação segura e gerencial. Isto fez com que os registros contabilísticos fossem rápidos, ocorrendo antes do pagamento para fornecer informações em tempo real aos gestores.

Segundo Feijó (2013), o SIAFI solucionou problemas decorrentes do sistema de execução orçamental, financeira e contabilística, como por exemplo o atraso dos registros contabilísticos, a ausência de informações gerenciais, a inconsistência de dados e a baixa

⁴ Órgão composto pelo Senado Federal e a Câmara dos Deputados que forma o poder legislativo do governo central.

fiabilidade das informações. O SIAFI integra num só sistema informático os registos da execução orçamental e financeira e a contabilidade do governo central, consolidando-se como principal instrumento de controlo da política fiscal, da execução do orçamento e do património.

Segundo Borges *et al.* (2013), a introdução do SIAFI como ferramenta de auxílio à administração financeira nas entidades governamentais, representou uma revolução na gestão pública brasileira, fornecendo aos gestores, em tempo real, a posição consolidada das contas governamentais nas suas diversas ramificações.

O SIAFI substituiu todos os sistemas contabilísticos e de controlo orçamental existentes, mantendo a cultura do foco orçamental no setor público e fortalecendo a área financeira.

3.1.4 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Em 2000, foi publicada a Lei Complementar nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com objetivo de determinar limites para o endividamento público e para as despesas com pessoal e aumentar a transparência da gestão fiscal. Do ponto de vista contabilístico, a LRF trata da escrituração e determina a consolidação das contas nacionais, pela STN, visando o controlo das contas e o saneamento da “máquina pública”. Como as informações da contabilidade acerca do património público têm a finalidade de atender aos interesses dos utentes e conseqüentemente contribuem para a divulgação das informações sobre a gestão da coisa pública, verifica-se um estreito relacionamento entre a CASP e LRF (Lima *et al.*, 2009). Sob o prisma da LRF, a contabilidade focaliza as finanças públicas, controlando os limites fiscais estabelecidos naquela lei.

Em 2008, iniciou-se o processo de reforma da CASP, com a publicação da Portaria MF nº 184 do Ministério da Fazenda, onde a contabilidade passou a ter o seu foco voltado para o património. De acordo com Castro (2013), esta reforma tem como finalidade aproximar as regras da contabilidade do setor público com as da contabilidade empresarial, ambas tendo como objeto o património, sem deixar de atender às particularidades da legislação e do orçamento.

Resumindo, observam-se quatro grandes marcos na evolução da contabilidade do setor público brasileiro: a edição do Código de Contabilidade do setor público de 1922,

que sistematizou e padronizou os registos contabilísticos; em 1964 a publicação da Lei nº 4.320, principal diploma legal, que consagrou a contabilidade do setor público como um ramo da contabilidade geral; em 1987, a implantação do SIAFI, no qual o governo central automatizou os lançamentos contabilísticos, fornecendo informações gerenciais em tempo real; e, por último, a reforma da CASP que está em processo de implementação alinhadas às IPSAS, e trata a contabilidade como ciência com foco no património público.

3.2 O Processo da Reforma da CASP do Brasil – aproximação às IPSAS

3.2.1 A Organização Política do Brasil e a normalização da CASP

Com base no artigo 1º da Constituição Federal Brasileira de 1988, pode-se afirmar que o Brasil é um Estado Federativo composto pela junção indissolúvel da União (governo central), dos Estados-Membros e Distrito Federal (governos regionais) e dos Municípios (governo local), salientando-se que todos apresentam autonomia político-administrativa, sendo detentores de competências próprias.

O Distrito Federal é uma das vinte e sete unidades federativas do Brasil e a única que não tem municípios em seu território, onde está localizada a capital federal do Brasil, Brasília.

O Estado Brasileiro está estruturado nos poderes executivo, legislativo e judiciário, que estão organizados em três esferas de governo: Federal (União), Estadual (Estados e Distrito Federal) e Municipal (Municípios), conforme Quadro 3.

Quadro 3: Estruturas dos poderes do Estado conforme as esferas de governo

PODER LEGISLATIVO ⁵	Federal	Senado Federal Câmara dos Deputados Tribunal de Contas da União ⁶
	Estadual	Assembleia Legislativa Tribunais de Contas do Estado Conselhos de Contas dos Municípios
	Municipal	Câmara dos vereadores Tribunal de Contas
PODER EXECUTIVO	Federal	Presidência da República Ministérios
	Estadual	Governadores de Estado Secretarias de Estado
	Municipal	Prefeitos Secretarias Municipais
PODER JUDICIÁRIO	Federal	Supremo Tribunal Federal Superior Tribunal de Justiça Tribunais Regionais Federais Tribunal Superior do Trabalho Tribunal Superior Eleitoral Superior Tribunal Militar
	Estadual	Tribunal de Justiça

Fonte: (Silva, 2011: 28)

⁵ O Congresso Nacional compõe-se da Câmara dos Deputados mais o Senado Federal

⁶ Na literatura há posicionamento diverso, pois não o consideram como pertencente ao Poder Legislativo, por exerce o controle técnico sobre os três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário)

Apesar da forte cultura legalista, verifica-se no Brasil uma tendência para o modelo misto de normalização da CASP, composto por normas jurídicas, administrativas e técnicas (Dutra e Jesus, 2012). As normas jurídicas são baseadas em leis aprovadas pelo poder legislativo, sendo que, como referido, atualmente a principal lei da CASP é a Lei nº 4.320/1964. Existem também as normas administrativas, como sejam as Portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF), que detalham os procedimentos contabilísticos e orçamentais, respetivamente contidos nas normas jurídicas e técnicas a serem observados por toda federação. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) é publicado por meio de Portaria conjunta da STN e SOF. Quanto as normas técnicas (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo órgão de classe, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), não têm força jurídica, mas influenciam o processo legislativo e as Portarias da STN (Dutra e Jesus, 2012).

A reforma para convergência com as IPSAS está sendo conduzida pelo governo central por meio do Ministério da Fazenda/STN, com a parceria técnica do CFC, seguindo uma estratégia de compartilhar o processo de convergência com todos os entes federados através de um grupo técnico (Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contabilísticos – GTCO) representado por todos os entes federados, por órgãos de controlo, académicos e profissionais de classe.

3.2.2 As instituições e a reforma recente da CASP do Brasil

Para se melhor compreender o processo, torna-se necessário apresentar as principais instituições (atores) que têm contracenado na reforma da CASP do Brasil.

A um nível mais indireto, existe a intervenção do IPSASB, que tem desenvolvido as IPSAS.

Outra instituição que tem participado mais diretamente é o CFC, órgão responsável pela orientação, normalização e fiscalização da profissão contabilística no Brasil, que desempenha a função de regular os princípios contabilísticos e editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica para o setor público e privado⁷.

⁷ As suas atribuições estão definidas na Lei nº 12.249/2010, que alterou o Decreto-Lei nº 9.295/1946.

A STN⁸, vinculada ao Ministério da Fazenda, é o órgão central do sistema de contabilidade da União (governo central)⁹. É este órgão que normaliza, por meio da edição do MCASP, de Portarias e de Notas Técnicas, as práticas contabilísticas do setor público brasileiro. A STN atua também coordenando o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade e promove a padronização e a consolidação das contas nacionais¹⁰ dos entes da Federação. Emite normativos, manuais, instruções de procedimentos contabilísticos e o plano de contas único para toda Federação. Enfim, a STN estabelece os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais da CASP.

Por fim, o GTCON, possui as seguintes atribuições:

- Analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando a padronização de procedimentos contabilísticos no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com vista à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceptual; - apreciar as alterações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaboradas pelo órgão central de Contabilidade da União, visando à sua atualização permanente; – propor a edição de instruções de procedimentos contabilísticos ou o aprimoramento das já existentes¹¹.

O pleno do GTCON é composto por 36 (trinta e seis) membros titulares distribuídos da seguinte forma:

- I – 8 (oito) representantes da União; II - 8 (oito) representantes dos Estados e do Distrito Federal; III – 8 (oito) representantes dos Municípios; IV – 8 (oito) representantes dos órgãos de controlo interno e externo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; V – 2 (dois) académicos de notório saber em Contabilidade Aplicada ao Setor Público; VI – 2 (dois) representantes indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC¹².

O Quadro 4 resume as instituições e seus respetivos produtos no processo da reforma.

⁸ Competências conforme o art. 18 da Lei nº 10.180/2001, o art. 7º do Decreto nº 6.976/2009, e nos incisos X, XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482/2011.

⁹ Conforme inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180/2001, e inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976/2009.

¹⁰ Previstos no inciso VII do art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001.

¹¹ Art. 1º, Incisos I, II e III da Portaria STN nº 510/2014.

¹² Art. 3º, Incisos I, II, III, IV, V, VI e VII da Portaria STN nº 510/2014.

Quadro 4: Atores da reforma da CASP do Brasil

Instituição	Produto
IPSASB	Publicação de 38 normas internacionais (IPSAS), das quais apenas 30 foram traduzidas para português do Brasil.
CFC	Publicação de 11 normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), NBCT 16.1 a 16.11, e ainda uma Interpretação Técnica (IT SP) e um Comunicado Técnico (CT SP).
STN	Publicou três produtos referentes a este processo: o MCASP, as Notas Técnicas (NT) e as Orientações Técnicas (OT).
GTCON	Tem emitido recomendações consignadas em atas, com o objetivo de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contabilística, da racionalização de custos nos entes da Federação, e do controlo social. Estas recomendações têm caráter consultivo, não deliberativo.

Fonte: adaptado de Gama *et al.* (2014)

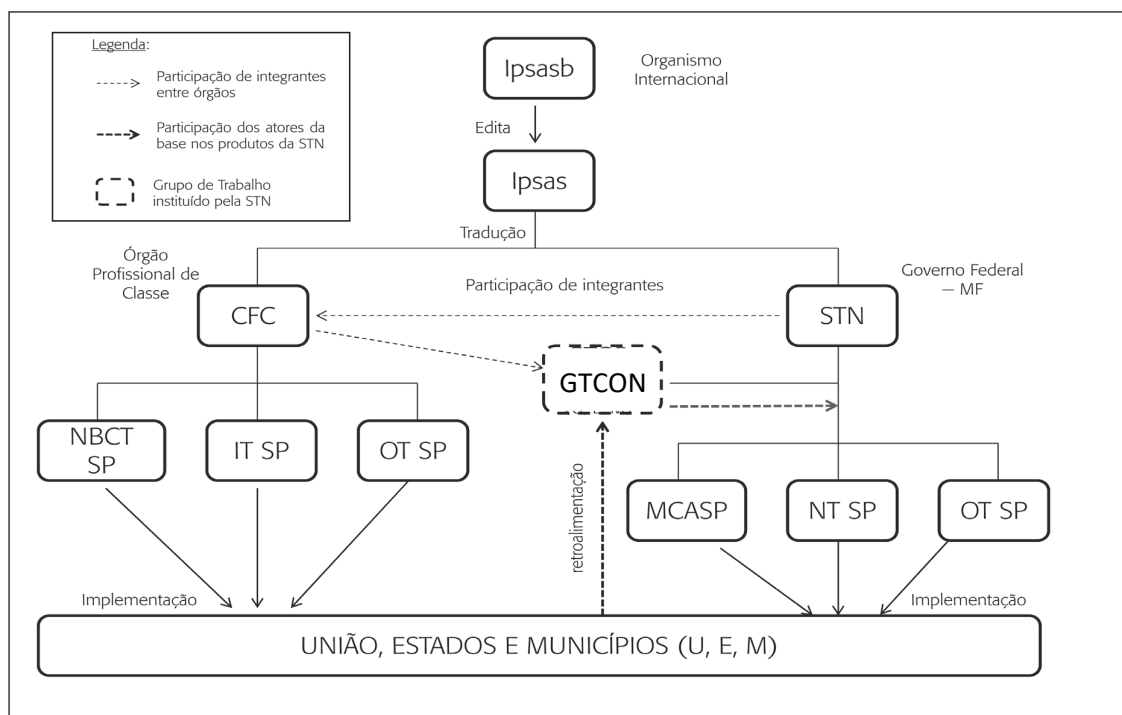
Observa-se que o IPSASB é uma instituição internacional, não-governamental, que não tem o poder de impor suas normas, tornando-as facultativas. O CFC é uma instituição de classe profissional, não tem a função de legislar, apenas publica normas técnicas. A STN, órgão do Ministério da Fazenda, é responsável por coordenar a reforma e editar portarias para implementar a reforma e o MCASP para operacionalizá-la. O GTCON é a base do processo, tem uma forte influência nas decisões dos procedimentos contabilísticos da reforma, mas tem caráter apenas consultivo. Por fim, verifica-se que a grande força está nas mãos da STN, que busca apoio político para reformar a legislação (nomeadamente a Lei nº 4.320/1964) e precisa dos Tribunais de Contas, órgãos fiscalizadores das contas públicas, para ter sucesso na implementação da reforma.

3.2.3 O modelo de implementação da reforma

Segundo Gama *et al.* (2014), é importante que na fase implementação os gestores e profissionais compreendam a dinâmica, hierarquia e estrutura e as variáveis envolvidas no processo da reforma, para evitar possíveis falhas, ou até mesmo o fracasso, da reforma.

A Figura 1 mostra o modelo de implementação do novo sistema de informação da CASP do Brasil.

Figura 1: Modelo de implementação do novo sistema de Informação da CASP



Fonte: (Gama *et al.*, 2014: 200)

Como ilustra a Figura 1, a sequência do processo de implementação da reforma descreve-se pelo seguinte: o IPSASB publica as normas internacionais (IPSAS); o CFC publica as normas brasileiras (NBCASP) alinhadas às IPSAS; no seguimento, a STN publica o manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP), com base na legislação, nas regras constantes nas NBCASP e, quando não as encontra, busca suporte diretamente nas IPSAS. O GTCON, como referido, tem caráter apenas consultivo, a interpretação do normativo cabe à STN, que busca convergir com as propostas colhidas dos membros do grupo; no entanto, quando ocorre a falta de consenso em determinados assuntos, cabe à STN “arbitrar” um entendimento.

A STN e o CFC interagem entre si, pois coordenadores da reforma pertencentes ao quadro funcional da STN, fazem parte e participam nas reuniões dos grupos de trabalho criados pelo CFC para elaborar as NBCASP e também para efetuarem a convergência que ainda não aconteceu (secção 3.2.5). E o CFC, por sua vez, participa do GTCON, que é um grupo técnico consultivo criado e coordenado pela STN, juntamente com representantes dos entes da Federação, órgãos de controle e acadêmicos (Gama *et al.*, 2014).

Segundo Feijó (2013), nas alterações relevantes dos manuais, a STN passou a aplicar a “Teoria do Pertencimento”¹³ por meio do GTCON, ou seja, permitiu que as entidades integrantes do grupo, que fazem parte da reforma, participassem do processo. Embora tenham caráter consultivo, estas entidades desempenham um forte peso na decisão da STN de alterar ou não as regras constante do MCASP, fazendo com que este deixe cada vez mais de “ser da STN” para pertencer a todas as entidades que integram o GTCON.

O GTCON é o centro do modelo, pois representa todos os segmentos da contabilidade do setor público, através dos entes da Federação (governos central, regional e local), além dos órgãos de controle interno e externo, dos acadêmicos e representantes de classe.

Para Gama *et al.* (2014), este modelo apresenta fragilidades, de entre as quais destaca: não há um comitê específico no setor público criado para o desenvolvimento deste trabalho, ou seja, o processo por parte do CFC não possui representação legítima dos órgãos, nem entes públicos, somente representantes indicados a convite do próprio CFC; o setor público não atendeu por completo ao princípio da legalidade, ao desconsiderar o fato da não alteração da Lei nº 4.320/64.

3.2.4 O processo de elaboração das NBCASP

O CFC iniciou o processo de reforma formalmente em Março de 2004. Por meio da Portaria nº 37/2004, instituiu o Grupo Assessor (GA) de estudos voltado para a área pública, com o objetivo de estudar, elaborar e propor as NBCASP, alinhadas com as IPSAS.

O GA era composto por profissionais de contabilidade ligados às Universidades, aos Tribunais de Contas e ao Ministério da Fazenda, em especial à STN.

A estratégia do grupo era desenvolver uma estrutura concetual da contabilidade para o setor público, elaborando posteriormente um conjunto de normas para fornecer uma orientação contabilística, dentro dos princípios de contabilidade, à medida que se avançasse na consolidação e integração com as normas internacionais (CFC, 2008a).

¹³ Quando se quer mudar uma realidade cultural ou processo, deve-se fazer com que as pessoas/entidades envolvidas ou afetadas pela mudança sintam-se partícipes do processo (Feijó, 2013: 45).

Assim, em 2007, o CFC publicou o primeiro instrumento normativo para a CASP, por meio da Resolução nº 1.111, mais tarde atualizada pela Resolução nº 1.367/2011, que trata dos princípios de contabilidade, aplicados sob a perspectiva do setor público, aproximando a contabilidade do setor público à teoria da contabilidade e assim fornecendo a base para a edição das NBCASP (Lima, 2014). Por ser o primeiro instrumento normativo especificamente editado pelo CFC para o setor público, foi dado o primeiro passo para reduzir a distância normativa entre a contabilidade do setor público e a empresarial (Rosa, 2013).

Em 21 de novembro de 2008, com a base conceitual dos princípios de contabilidade, o CFC publicou as primeiras 10 NBCASP. Em 2011 foi publicada a 11ª norma, a NBC T 16.11, que trata do sistema de informação de custos do setor público. As NBCASP são consideradas um marco conceptual e uma verdadeira revolução na contabilidade do setor público brasileiro (Rosa, 2013). Atualmente as NBCASP são as listadas no Quadro 5.

Quadro 5: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBCASP, NBC T SP ou NBC T 16		
Numeração	CFC Resolução nº	Norma
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contabilísticos
NBC T 16.3	1.130/08	Planeamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contabilístico
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registo Contabilístico
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Financeiras
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Financeiras
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: (CFC, 2008c).

Para Lima *et al.* (2009), as NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceptual para a CASP, uniformizando as práticas e procedimentos contabilísticos, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração

Pública brasileira, e paralelamente contribuir para a consolidação e integração com as normas internacionais.

Segundo o estudo de Fragoso *et al.* (2012), o grau de convergência das NBCASP com as IPSAS é parcial ou muito baixo, dado que identificou-se, no comparativo, que as IPSAS apresentam-se mais voltadas para procedimentos operacionais de “como fazer”, enquanto nas normas brasileiras predomina a exposição argumentativa.

Como explica Feijó (2013), inicialmente o objetivo do GA era elaborar e disseminar as propostas das NBCASP, mas durante esse processo surgiu a necessidade de convergir com as IPSAS. Então, a elaboração e consolidação das primeiras NBCASP passou a ser caracterizada como um fase inicial, designada como a etapa de alinhamento às normas internacionais de contabilidade; e paralelamente, começaria o processo de convergência que se diferencia por analisar cada norma internacional e elaborar a norma convergida adaptada à legislação e cultura brasileira.

3.2.5 À espera da convergência às IPSAS

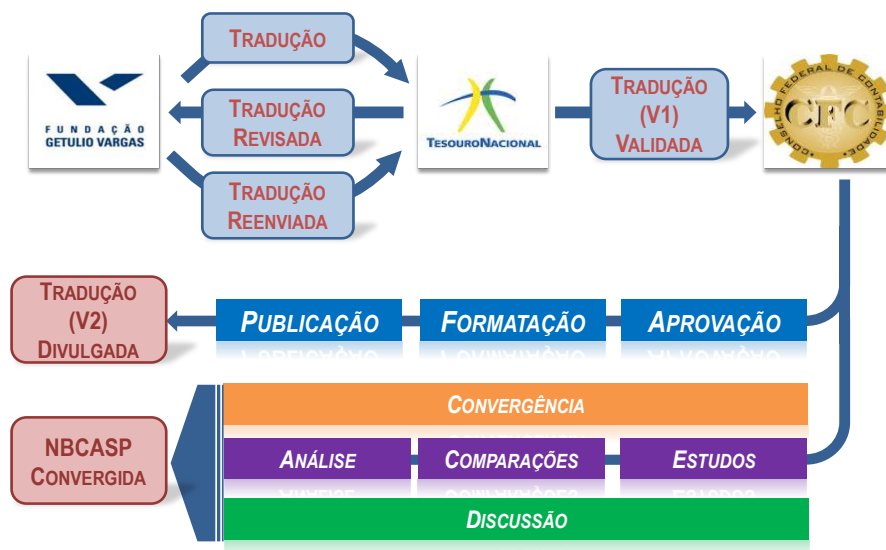
Antes mesmo de as NBCASP terem sido publicadas, começava-se, em junho de 2008, o processo de convergência no setor público, quando o CFC instituiu um grupo de trabalho com representantes da STN, da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, do Tribunal de Contas da União e de universidades, para concretizar a convergência.

Antes de iniciar o processo de convergência, foi necessário traduzir as IPSAS para o português do Brasil. Esse trabalho foi conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, sendo um produto da ação conjunta do CFC com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (CFC, 2010). O trabalho de tradução foi executado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) com a cooperação técnica da STN. O CFC, em agosto de 2012, disponibilizou no seu endereço da *internet*¹⁴, as 30 IPSAS¹⁵ traduzidas e demais documentos que integravam o Manual das IPSAS 2010, na busca pela convergência das normas contabilísticas brasileiras com as internacionais. A Figura 2 mostra o processo de tradução e convergência.

¹⁴ www.cfc.org.br

¹⁵ Em termos de numeração eram, na época, 31 IPSAS, mas na realidade foram traduzidas 30, pois a IPSAS nº 15 tinha sido revogada. Atualmente são 38 IPSAS.

Figura 2: Processo de Tradução e Convergência



Fonte: (STN, 2016)

Passaram-se três anos, e somente em 2015, o CFC recompôs o GA para dar continuidade ao trabalho de convergência das normas brasileiras às 38 IPSAS existentes. Atualmente, ainda nenhuma IPSAS foi convergida. Na reunião realizada em fevereiro deste ano (2016), apresentou-se o plano de trabalho que será desenvolvido ao longo de 2016 e o cronograma de convergência. Conforme está no *sítio web* do CFC¹⁶, neste ano começa-se a convergência das primeiras IPSAS, com a pretensão de convergi-las na totalidade até o ano de 2021, à medida que vai sendo implementado o plano de procedimentos patrimoniais do governo central constante na Portaria STN nº 548/2015 (veja-se Anexo 1).

Em resumo, constata-se que em termos de normas a reforma conta apenas com as NBCASP que estabelecem uma estrutura concetual alinhada às IPSAS, pois a convergência ainda está por acontecer. A convergência acontecerá à medida que normas baseadas nas IPSAS forem substituindo as atuais NBCASP.

¹⁶ <http://portalcfc.org.br/noticia.php?new=25045>

A STN, para dar prosseguimento ao processo da reforma, vem publicando o MCASP anualmente, fundamentando-se diretamente nas IPSAS, quando não encontra suporte nas NBCASP.

3.2.6 Legislação do governo central para institucionalizar a reforma

Considerando o papel institucional normalizador do CFC e as orientações estratégicas relacionadas com a CASP, bem como o “mandamento legal” contido na LRF que atribui à STN do Ministério da Fazenda o papel de consolidador das contas públicas nacionais, houve a união das duas instituições em prol da reforma da contabilidade do âmbito do setor público.

Feijó e Bugarim (2008) destacam que, visando por um lado, consolidar todo o movimento de convergência e, por outro lado, elevar o nível de institucionalização do processo no âmbito do setor público, o Governo Central ratificou o apoio por meio do Ministério da Fazenda, ao publicar a Portaria MF nº 184/2008. Esta Portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, de forma a torná-los convergentes com as IPSAS, atribuindo à STN o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência com estas normas.

Dando ainda seguimento à institucionalização da reforma, em 2009, foi publicado o Decreto Federal nº 6.976 que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, o qual tem como objetivo promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente e ratificando o processo de convergência.

Em 2009, a STN em cumprimento desta legislação decidiu agregar todos os regramentos contabilísticos em uma única publicação. Assim, editou o primeiro MCASP em conjunto com a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF).

O MCASP (Portaria STN nº 700/2014) reúne conceitos, regras e procedimentos contabilísticos a serem observados pela Administração Pública, para todos os poderes e entes da Federação. Tem como objetivo harmonizar, estabelecer padrões aos procedimentos de contabilidade e contribuir para o processo de elaboração e execução do orçamento e dos registros patrimoniais, económicos e financeiros, gerando informação

útil para os usuários da contabilidade por meio de demonstrativos adequados aos padrões internacionais.

Atualmente, o MCASP está na 6ª edição, válido para o exercício de 2015, e contém os seguintes volumes: a) Procedimentos Contabilísticos Orçamentais (PCO); b) Procedimentos Contabilísticos Patrimoniais (PCP); c) Procedimentos Contabilísticos Específicos (PCE); d) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); e) Demonstrações Contabilísticas Aplicadas ao Setor Público (DCASP), ou seja, as demonstrações financeiras.

A STN edita e atualiza anualmente o MCASP, que serve como instrumento orientador para operacionalização da reforma. Segundo Feijó (2013), o MCASP fundamenta-se nas regras constantes na legislação, nas NBCASP e enquanto não acontece a convergência procura suporte diretamente nas IPSAS, notando-se que o objetivo de longo prazo é que as NBCASP e o MCASP convirjam para as IPSAS.

A convergência ainda não aconteceu; porém, com a adoção dos procedimentos estabelecidos no MCASP, com a edição das NBCASP e com a tradução das IPSAS para português do Brasil, de acordo com Rosa (2013), o campo de estudo da contabilidade foi ampliado, e a reforma facilitará a consolidação das contas públicas, com informação tempestiva e adequada, de todas as alterações patrimoniais divulgadas nas demonstrações financeiras.

3.3 As inovações da reforma da CASP do Brasil

3.3.1 A legislação brasileira e a contabilidade patrimonial

Antes de mais é necessário explanar uma questão em discussão contumaz no Brasil, e que diz respeito à necessidade de atualização da Lei nº 4.320/1964, para a reforma avançar para os padrões internacionais da CASP. Feijó (2013) sublinha que as alterações das regras contabilísticas para o setor público foram promovidas por normas emitidas pelo CFC e por Portarias publicadas pela STN, ao passo que no setor empresarial houve a necessidade de modificações na legislação-base¹⁷ para a consumação do processo de convergência. No setor público tem-se levantado uma discussão relativa à reforma da contabilidade patrimonial, que requer o registo de todos os itens do património da entidade, e o reconhecimento integral das variações patrimoniais quantitativas pelo regime de acréscimo.

Nesse sentido o Tribunal de Contas da União, por meio do Ofício nº 26/2009, relatou que a supremacia da Lei nº 4.320/64 deve ser observada frente à convergência para as normas internacionais, não cabendo interpretação extensiva da lei para adotar o regime do acréscimo. Adicionalmente, a área pública deve proceder de acordo com o princípio da legalidade estrita, não podendo a harmonização contabilística com as IPSAS prevalecer sobre a Lei ordinária nacional (Cruvinel e Lima, 2011). Por outro lado, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que foi instada a se pronunciar sobre a legalidade das normas aplicadas sobre o setor público, no seu Parecer PGFN/CAF/nº 510/2009, entende que a contabilidade patrimonial, ao utilizar o regime de acréscimo, não estará descumprindo o que diz a Lei nº 4.320/64, mas sim cumprindo o objetivo da contabilidade do setor público, que é a representação fiel do património das entidades.

Feijó (2013), ao analisar a Lei nº 4.320/64, especificamente no Título IX, que trata da contabilidade, ressalta que a referida lei preocupava-se, já naquela época, com a contabilidade patrimonial, de acordo com os artigos, abaixo:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamental, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados económicos e financeiros. [...]

¹⁷ As Leis 11.638/2007 e 11.941/2008, alteraram a legislação societária do Brasil.

Art. 89. A contabilidade evidenciará [divulgará] os fatos ligados à administração orçamental, financeira, patrimonial e industrial. [...].

Observando o texto legal, Feijó (2013) concluiu que a lei não permite a ocultação de nenhum elemento patrimonial, seja ativo ou passivo, estabelecendo que todos os itens do património sejam divulgados; para que isso ocorra, portanto seria necessário a utilização do regime de acréscimo.

A STN, por meio da MCASP (Portaria STN nº 700/2014), faz a leitura dos artigos acima, observando que para divulgar o impacto no património e o resultado económico e financeiro do exercício, é necessário que, além dos registos orçamentais, se proceda aos registos dos fatos relacionados com a administração financeira e patrimonial, independentemente da execução orçamental, em função de seus respetivos fatos geradores, observando-se os princípios contabilísticos do acréscimo e da oportunidade. Os fatos geradores referidos são aqueles que dão origem a transações e outros eventos das entidades públicas, que serão reconhecidos, mensurados e registados na contabilidade.

Reis (2014) corrobora com a STN, referindo-se ao artigo 85: É claro que a organização do sistema de informações contabilísticas leva em consideração os princípios de contabilidade, que norteiam os procedimentos de registos contabilísticos, com o fim de divulgar de forma verdadeira e fiável, o património.

Outro estudo, de Lima *et al.* (2009), teve como objetivo verificar a adequação da legislação aplicada ao setor público em vigor (Lei nº 4.320/64 e LRF) e os fundamentos da teoria da contabilidade presentes nas NBCASP. Os resultados mostraram que a legislação vigente não incorporou na sua essência os fundamentos da Teoria da Contabilidade, carece de conceitos e apresenta métodos de mensuração parciais nos itens patrimoniais. O estudo destaca ainda que há divergências entre a legislação (regime de caixa modificado) e as NBCASP (regime do acréscimo) quanto ao regime contabilístico a ser adotado. Por fim, os autores concluem que é necessário a incorporação dos conceitos originários da Teoria da Contabilidade no corpo da legislação contabilística do setor público de forma que esta trate, com maior clareza, dos aspetos patrimoniais da CASP.

A respeito da reforma da legislação, em consequência da evolução das técnicas da informação contabilística do setor público, Nascimento (2007) destaca que no Brasil, por ter um ordenamento jurídico-administrativo declaradamente legalista, que pressupõe a existência de leis que regulamentam as atividades do governo e particulares, quaisquer

mudanças conceituais e técnicas devem estar respaldadas em uma reestruturação da legislação pertinente.

Esse cenário reforçou a necessidade de revisão da Lei nº 4.320/64, tanto é que tramita no poder legislativo federal o Projeto de Lei nº 229 de 2009 (Lei de qualidade fiscal), que trata, entre outras coisas, sobre contabilidade do setor público. Assim, a STN tem comandado o processo de reforma com muito cuidado para não cometer ilegalidades, procurando compatibilizar a contabilidade patrimonial com o orçamento.

3.3.2 Contabilidade patrimonial e o orçamento

A principal inovação trazida pela reforma da CASP está em contabilizar as variações patrimoniais por meio do regime em base de acréscimo para elaboração das demonstrações financeiras. Por outro lado, manteve-se o regime de caixa modificado para o relato orçamental. O Quadro 6 explica a contabilização nos dois regimes.

Quadro 6: Orçamento X Patrimônio

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil					
Regime Orçamental			Regime Patrimonial		
Receita orçamental	Caixa (registo na arrecadação)	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação patrimonial aumentativa ¹⁸	Regime de acréscimo	Resolução CFC nº 750/1993- Princípios de contabilidade
Despesa orçamental	Caixa modificado. (registo no compromisso)	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação patrimonial diminutiva	Regime de acréscimo	Resolução CFC nº 750/1993 - Princípios de contabilidade

Fonte: adaptado do MCASP

A Lei n.º 4.320/64 dispõe no Artº 35º: “Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas”. Para o orçamento adota-se o regime de caixa modificado, ou seja, a despesa, registada no momento do compromisso¹⁹ e a receita registada no estágio da arrecadação.

Segundo Feijó e Bugarim (2008), ao analisar a estrutura da Lei nº 4.320/64, verifica-se que até ao artigo 82 trata de regras orçamentais, portanto o artigo 35 refere-se a receitas e despesas orçamentais. Por conseguinte, aborda o Orçamento. A partir do

¹⁸ A variação patrimonial aumentativa (VPA) é a receita sob o enfoque patrimonial, quando há aumento no património líquido da entidade. Do mesmo modo, quando há diminuição no património líquido, temos a despesa sob o enfoque patrimonial ou variação patrimonial diminutiva (VPD). No MCASP os termos VPA e VPD são usados para os fenómenos que acarretam aumento ou diminuição do património líquido, respetivamente, ou seja, variação patrimonial quantitativa que implica registo pelo regime de acréscimo.

¹⁹ No Brasil, esse estágio da execução da despesa denomina-se «empenho».

artigo 83, do Título IX, trata-se de Contabilidade, dispondo sobre o procedimento contabilístico direcionados aos aspetos patrimoniais da contabilidade.

O Quadro 7 apresenta as diferenças entre o sistema orçamental e o sistema contabilístico/patrimonial.

Quadro 7: Comparativo dos sistemas orçamental e contabilístico

SISTEMA ORÇAMENTAL		X	SISTEMA CONTABILÍSTICO	
REGIME	Caixa modificado		Acréscimo	
BASE	Forma Legal sobre substância		Substância sobre a forma legal	
OBJETO	Orçamento público - planeamento e execução a partir do fluxo de caixa		Património público - recursos à disposição do governo	
PRINCIPAIS AGREGADOS	Receitas orçamentais	Despesas orçamentais	A t i v o	Passivo
				Património Líquido + - Variações patrimoniais aumentativas e diminutivas
PERIODICIDADE	Periódico		Contínuo	
PRINCÍPIOS	Orçamentais		Contabilísticos	

Fonte: adaptado de Feijó (2013) e Kohama (2014).

O sistema orçamental e o patrimonial estão correlacionados e ao mesmo tempo são independentes entre si. Assim, os registos contabilísticos não se misturam, efetuando-se os orçamentais de acordo com o artigo 35 da Lei nº 4.320/64 e os registos patrimoniais conforme os princípios de contabilidade, tendo como base os artigos 85 e 89. Desta forma, verifica-se ainda a compatibilidade entre os conceitos trazidos pela reforma e a Lei nº 4.320/64, pois divulgam de modo harmonioso, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentais ocorridas na entidade, ou seja, ficando compatível a teoria da contabilidade com a legislação (Feijó e Bugarim, 2008).

3.3.3 Princípios contabilísticos sob a perspetiva do setor público

Ao estudar a história da contabilidade do setor público brasileiro, constata-se facilmente que as regras orçamentais e contabilísticas sempre foram determinadas por legislação, sejam alvarás, portarias, decretos, decretos-lei ou mesmo leis, como a já referida Lei nº 4.320/64, vigente até hoje.

Segundo Silva (2011), os princípios contabilísticos, apesar de não serem aprovados por leis primárias, representam verdades doutrinárias básicas e constituem a teoria e as normas provenientes da razão e da experiência acumulada no exercício profissional. Os princípios contabilísticos representam o núcleo central da contabilidade – contemplam as “vigas mestras” de uma ciência, sendo válidos em qualquer conjuntura, com os atributos de veracidade e universalidade, pois referem-se sempre, por definição, à Ciência da Contabilidade de forma holística (CFC, 2008b).

Como ciência, a contabilidade aplica, no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contabilísticas direcionados à divulgação das variações do patrimônio das entidades, refletindo a essência das transações governamentais e não meramente o cumprimento dos aspectos legais e formais (CFC, 2008a).

O CFC, por meio da Resolução nº 750/1993, consagra os princípios de contabilidade, que são de observância obrigatória no exercício da profissão, e que são condição para legitimar as NBCASP, tanto do setor público, como empresarial. O Quadro 8 sumaria estes princípios considerando a perspectiva do setor público, de acordo com a resolução CFC nº 1.111/2007.

Quadro 8: Princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público

PRINCÍPIO	ENUNCIADO	PERSPETIVA DO SETOR PÚBLICO
ENTIDADE	Reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.	O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.
CONTINUIDADE	O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância	No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.
OPORTUNIDADE	O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.	É base indispensável à integridade e à fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e divulgação da informação contábilística, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.
REGISTO PELO VALOR ORIGINAL	O Princípio do Registo pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional	Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.
EM BASE DE ACRÉSCIMO (competência)	Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatos.	O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público.
PRUDÊNCIA	Determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.	A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações.

Fonte: (CFC, 2008b)

Assim, observa-se no Brasil um grande avanço da contabilidade como ciência, pois os princípios sob a perspectiva do setor público são o primeiro documento emitido pelo CFC para a contabilidade do setor público, de observância obrigatória pelos profissionais da área, que vão orientá-los no reconhecimento, mensuração e divulgação do patrimônio, servindo ainda de estrutura conceitual para elaboração das NBCASP alinhadas com as IPSAS. De destacar também que as NBCASP são respeitadas pelas

Portarias e manuais editados pela STN, que até então era soberana em editar normas para o setor público.

3.3.4 Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público

A necessidade de fazer convergir as normas contabilísticas brasileiras com as internacionais e as novas exigências da sociedade por maior transparência, tornou urgente a elaboração das normas de contabilidade para o setor público. Elas partem do princípio de que a contabilidade não se deve limitar a questões orçamentais e legais, mas respeitar a legislação, sem prejuízo de tratar a contabilidade como ciência e o património como seu objeto, modelando-se nos seus princípios, para gerar informações fiáveis, verdadeiras e transparentes (CFC, 2008a).

Em complemento ao Quadro 5, o Quadro A1, no Apêndice 1, apresenta as NBCASP, sumariando os seus objetivos e as principais inovações trazidas para o setor público brasileiro.

As NBCASP aprimoram ainda mais os procedimentos de registo contabilístico e possibilitam a apresentação de demonstrações financeiras em observância a modernas práticas internacionais. Espera-se que as parcerias entre o CFC, a STN e também os Tribunais de Contas, como fiscais da coisa pública, proporcionem os meios necessários para a consolidação desse salto qualitativo da CASP no Brasil, tornando-se instrumento eficaz de gestão e de transparência (Araújo, 2014).

Conforme Castro (2013), as NBCASP unificam os conceitos da contabilidade aplicada ao setor público com as do setor empresarial em termos patrimoniais, preservando, porém, as particularidades do setor público referentes ao controlo e execução do orçamento, bem como aos controlos contabilísticos dos atos potenciais que podem afetar o património no futuro. O autor reforça ainda que as NBCASP deram sustentação concetual para que a STN procedesse a alterações na lógica dos registos contabilísticos através da publicação do Plano de Contas Único para toda Federação e reestruturasse as demonstrações financeiras dos anexos da Lei nº 4.320/64, como a seguir se abordará.

3.3.5 Os subsistemas de informação e o Plano de Contas Único

A reforma inova em reestruturar os sistemas contabilísticos, que eram: orçamental, financeiro, patrimonial e de controlo. Passando para subsistemas de informação, classificando-os em orçamental, patrimonial, custos e compensação. Assim, o sistema financeiro foi excluído e foi acrescentado o subsistema de custos, e o sistema de controlo foi incorporado pelo denominado subsistema de compensação.

A norma NBC T 16.2 descreve os subsistemas de informação da seguinte forma:

Orçamental – registra, processa e evidencia [divulga] os atos e os fatos relacionados ao planeamento e à execução orçamental;

Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do património público;

Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11;

Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no património da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle (CFC, 2008c: 4).

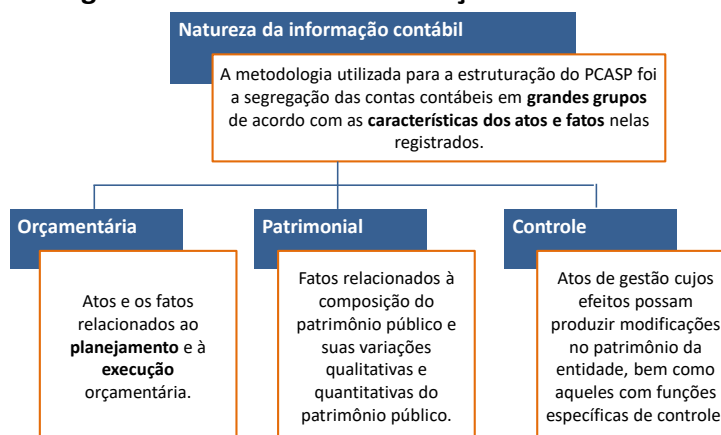
Conforme a NBC T 16.2, estes subsistemas de informação contabilística oferecem produtos diferentes consoante a sua especificidade e convergem para o produto final, que é a informação sobre o património público (CFC, 2008c).

De acordo com Castro (2013), o sistema financeiro foi eliminado mas foi absorvido pelo subsistema patrimonial que regista os fatos financeiros e não financeiros; o motivo da exclusão foi o fato de a contabilidade do setor público ter alterado o foco de orçamental para patrimonial. Porém, o autor adverte sobre a necessidade de aprimoramento dos sistemas informáticos para evitar erros na elaboração do balanço financeiro e da demonstração dos fluxos de caixa. Enfatiza ainda que o subsistema orçamental passou a considerar as etapas de planeamento, quando antes apenas controlava a execução do orçamento, iniciando os registos pelo orçamento aprovado.

Para Silva (2011), o sistema integrado de informação da CASP visa atender à legislação e às necessidades dos gestores públicos e oferece um instrumento para o controlo social do cidadão. Salienta também que a evolução da contabilidade do setor público passou a atribuir à visão patrimonial o mesmo grau de importância que à visão orçamental, pois ambos os subsistemas geram produtos úteis para a tomada de decisão, responsabilização e prestação de contas.

O sistema de informação da CASP do Brasil está intimamente relacionado com o Plano de Contas Único aplicado a todos os entes federados (PCASP), que está estruturado conforme os conceitos de seus subsistemas, onde os fatos e atos administrativos são registrados de acordo com a natureza da informação contábilística, conforme mostrado na Figura 3.

Figura 3: Natureza da informação contábilística



Fonte: (STN, 2016)

O PCASP divide-se assim em oito classes, sendo as contas contábilísticas classificadas segundo a natureza da informação, conforme evidencia a Figura 4.

Figura 4: Estrutura PCASP

Natureza da Informação	Classes	
PATRIMONIAL	1 - Ativo	2 - Passivo
	3 - Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)	4 - Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)
ORÇAMENTÁRIA	5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
CONTROLE	7 - Controles Devedores	8 - Controles Credores

Fonte: (STN, 2016)

O MCASP esclarece que os atos e fatos administrativos são registrados pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que

expressem a mesma natureza de informação: se for patrimonial só devem receber lançamentos contabilísticos as classes 1 a 4; se for orçamental (incluindo o controlo de restos a pagar) os registos serão efetuados dentro das classes 5 e 6; por fim, se forem de controlo (incluindo os controlos administrativos e financeiros de interesse da entidade) nas classes 7 e 8. Essa forma de contabilização, onde os registos ficam fechados dentro das classes de uma mesma natureza de informação, garante a integridade do sistema contabilístico, sendo validada pela STN para aumentar a consistência da informação gerada.

Destaca-se que a parte IV do MCASP é dedicada exclusivamente ao PCASP, onde este é definido como uma estrutura de escrituração básica, formada por uma relação padronizada de contas, que permite o registo contabilístico de forma padronizada e sistematizada, gerando relatórios gerenciais e demonstrações financeiras de acordo com as necessidades de informação dos utentes. Tem o propósito, entre outros, de: padronizar os registos contabilísticos das entidades do setor público; distinguir os registos de natureza patrimonial, orçamental e de controlo; permitir a consolidação nacional das contas públicas; e permitir a elaboração das demonstrações financeiras (Portaria STN nº 700/2014).

O PCASP tem uma estrutura lógica que separa o “mundo” patrimonial do orçamental, por meio de registos contabilísticos dentro de classes de mesma natureza de informação, funcionando como instrumento para a elaboração e emissão de relatórios gerenciais, das demonstrações financeiras e ainda dos demonstrativos previstos na LRF.

3.3.6 Reestruturações das demonstrações financeiras

É por meio das demonstrações financeiras que a CASP materializa o seu objetivo de fornecer informação de natureza orçamental, económica, patrimonial e financeira das entidades do setor público aos seus utentes, servindo de apoio aos gestores públicos na tomada de decisão, na prestação de contas, no aumento da transparência da gestão fiscal e como instrumento para o controlo social (Portaria STN nº 700/2014).

As demonstrações financeiras de acordo com a Lei nº 4.320/64 são: balanço orçamental, balanço financeiro, balanço patrimonial e a demonstrações das variações patrimoniais. A LRF exige a demonstração das mutações do património líquido. O CFC, por meio da NBC T 16.6, mantém todas estas demonstrações e inova com a inclusão do

demonstrativo dos fluxos de caixa, tornando as notas explicativas obrigatórias nas demonstrações financeiras.

Ressalta-se que foram atualizados pela STN, por meio da Portaria STN nº 749/2009²⁰, os anexos da Lei 4.320/64 de acordo com os novos padrões da CASP, para que as reestruturações dos demonstrativos tivessem suporte legal, tal como a inclusão de novos anexos.

As reestruturações de maior impacto ocorreram no Balanço Patrimonial (BP), tendo em conta a mudança de foco, de orçamental para patrimonial, com observância à teoria da contabilidade. Conforme a Lei nº 4.320/64, era estruturado em ativo e passivo financeiro e permanente, como mostra a Figura 5.

Figura 5: Balanço Patrimonial - Lei nº 4.320/1964



Fonte: (STN, 2016)

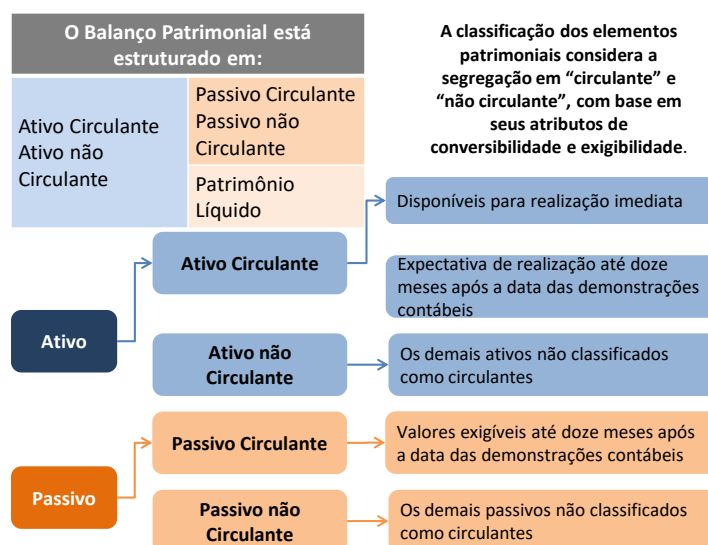
Conforme a Lei nº 4.320/64, nas contas de compensação, Figura 5, eram registados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nas contas de ativo e passivo financeiro e permanente e que, imediata ou indiretamente, poderiam vir a afetar o património.

Segundo Filho (2015), a estrutura do balanço patrimonial contemplada na Lei nº 4.320/64 tem cariz orçamental, pois classifica o ativo e o passivo em financeiro e permanente em função da dependência ou não de autorização orçamental.

²⁰ Alterada pela Portaria STN nº 665/2010 e substituída pela Portaria STN nº 438/2012.

A NBC T 16.6 inovou e alinhou a estrutura do balanço patrimonial com as IPSAS, passando de ativo e passivo financeiro e permanente para ativo e passivo circulante e não circulante, como mostra a Figura 6.

Figura6: Estrutura do novo balanço patrimonial



Fonte: (STN, 2016)

A estrutura do Balanço Patrimonial (BP) acima, ficou idêntica a do setor privado, podendo-se extrair diversos indicadores, como por exemplo, índices de liquidez, solvência, endividamento, etc. Observa-se que houve desagregação das contas de compensação e deixaram de ser apresentados os ativos e passivos financeiros e permanentes, que eram utilizados para o cálculo do *superávit/déficit* financeiro²¹ no próprio balanço patrimonial. Porém, essa informação exigidas pela legislação²² é agora apresentada por meio de quadros que são anexados ao balanço patrimonial, por força da Lei nº 4.320/64.

Uma inovação, trazida pelas NBCASP, foi a inclusão da demonstração dos fluxos de caixa (DFC), para o setor público, que foi acolhida pela STN, por meio da inclusão de um novo anexo à Lei nº 4.320/64. A informação dos fluxos de caixa é válida para determinar a capacidade do ente gerar caixa ou equivalentes, tal como as suas exigências

²¹ É a diferença entre o ativo e o passivo financeiro, onde o *superávit* é fonte para o orçamento do exercício seguinte.

²² Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; Quadro das Contas de Compensação (controle); e Quadro do *Superávit / Déficit* Financeiro.

de liquidez; também permite um melhor gerenciamento e controle financeiro, contribuindo na transparência da gestão pública (Silva, 2012).

Por fim, as notas explicativas, com informação adicional e complementar à apresentada nos quadros das demonstrações financeiras, passam a figurar como uma demonstração obrigatória, junto às demais para facilitar a compreensão das demonstrações financeiras e torná-las mais transparentes para os seus diversos utentes. Englobam informação de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contabilísticas e outra informação relevante não suficientemente divulgada ou que não consta na face das demonstrações.

3.3.7 Procedimentos contabilísticos para o reconhecimento das variações ocorridas no património público

Como já exposto, a Lei nº 4.320/64 já trata dos aspetos patrimoniais, porém, não de maneira explícita, pois não dispõe sobre os conceitos da Teoria da Contabilidade, papel ocupado atualmente pelas NBCASP do CFC.

Os procedimentos contabilísticos, em destaque, para reconhecer o património, trazidos pela reforma são: depreciação, amortização e exaustão; reavaliação, justo valor e teste de imparidades e bens de infra-estrutura e património cultural.

A norma NBC T 16.9 estabelece os critérios e procedimentos para registo de depreciação, amortização e exaustão e ainda trata da divulgação em notas explicativas. Procedimento típico do setor privado, a inovação foi que a vida útil económica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico, enquanto antes era pré-estabelecida por meio de uma tabela fixa de depreciação elaborada pelas autoridades fiscais. O valor residual e a vida útil económica de um ativo devem ser revistos pelo menos no final do exercício; o registo da depreciação, amortização ou exaustão, deve ser apurado mensalmente e o valor reconhecido como variação patrimonial diminutiva (VPD) até que o valor líquido contabilístico seja igual ao valor residual, obedecendo ao regime do acréscimo. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registadas sobre o novo valor, considerada a vida útil económica indicada em laudo técnico específico (CFC, 2008c).

A norma NBC T 16.10 trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos do setor público, visando garantir que o patrimônio seja integralmente divulgado nas demonstrações financeiras, inclusive os bens de uso comum (ruas, estradas, parques, praças, entre outros), que devem ser incluídos no ativo não circulante do balanço patrimonial da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos à sua atividade operacional, devendo sua mensuração ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

Tal procedimento revela a mudança do foco de orçamental para o foco patrimonial, aproximando a contabilidade do setor público a do setor privado. A norma esclarece que o objetivo é fazer com que cada item do patrimônio expresse o seu justo valor ou valor de mercado.

Alguns conceitos trazidos pela NBC T 16.10 merecem destaque a título exemplificativo:

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contabilístico.

Redução ao valor recuperável (perdas por imparidades - impairment): é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Valor justo: é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (CFC, 2008c: 3).

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o justo valor ou o valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial, pelo menos anualmente, para as contas ou grupos cujos valores de mercado variarem em relação aos valores anteriores; a cada quatro anos, para as demais contas.

Segundo Castro (2013), todas as regras de avaliação e mensuração patrimonial utilizadas no setor privado passam a vigorar no setor público, com exceção da reavaliação de ativos que já não se usa no setor privado brasileiro; porém, vai permanecer no setor público pela necessidade de atualizar os valores dos bens que ficaram desatualizados nos tempos de inflação alta por falta de critério de correção. Ainda segundo o mesmo autor a aplicação do teste de *impairment* nos ativos, em especial no imobilizado e intangível, será pouco provável, pois os bens do setor público brasileiro estão subavaliados, e este

procedimento é utilizado em caso de necessidade de ajustar o valor dos ativos com valores acima do mercado.

Machado (2014), no que toca à identificação dos ativos, explica que há muitas falhas e erros na contabilidade em todos os entes federativos, por isso é necessário registrar corretamente os ativos para depois buscar uma avaliação da qualidade da informação. O autor entende que a prioridade é identificar e registrar todos ativos, como móveis, utensílios e equipamentos, nem que seja somente pelo seu valor histórico, para depois preocupar-se com o seu justo valor.

3.3.8 Sistema de informação de custos do setor público

Os sistemas de custeamento são utilizados como instrumentos para demonstrar o cumprimento da eficiência, transparência e prestação de contas no setor público, assim reduzindo a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade (Slomski *et al.*, 2010).

Os determinantes para a gestão de custos no setor público são diferentes quando comparados ao setor privado, pois nem sempre o retorno do gasto público será econômico, podendo em muitas situações ter o foco voltado para o retorno social (Feijó, 2013). Mesmo assim, com o novo modelo de gestão pública, surge necessidade de um sistema de custos para melhor divulgar a informação produzida pela administração pública no que se refere à prestação de serviços e consumo de recursos, sendo fundamental que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de tomarem as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar ou subcontratar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços públicos, etc. (Slomski *et al.*, 2010).

A Lei nº 4.320/64, no seu artigo 85, dispõe que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem, de entre outros, a determinação dos custos dos serviços industriais. Mas, segundo Castro (2013), mesmo existindo previsão legal desde 1964, o consenso favorável no meio acadêmico e em setores técnicos governamentais, à criação do sistema de custos no setor público brasileiro, não prosperou. A razão foi que, enquanto no setor privado o sistema de custos representa uma necessidade de gestão, estando em jogo a sobrevivência do capital, no setor público, não ocorria esse risco, mas buscava-se o conhecimento dos custos para saber o quanto

governo gasta com os bens e serviços prestados à sociedade. Além disso, não houve cobranças nas ações, nem imposição de limites ou penalidades pela não implantação.

A criação de um sistema de informação de custos ganhou força em 2000, quando foi exigido pela LRF. Em 2011, o CFC aprovou por meio da Resolução nº 1.366, a norma NBC T 16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e divulgação dos custos no setor público. Essa norma exige o Demonstrativo do Resultado Económico (DRE), considerando a sua interligação com o subsistema de custos, para apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura: receita económica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos; custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e resultado económico apurado.

Machado (2014) destaca que, desde meados da década passada, quando teve início o processo de construção do sistema de informação de custos, o Governo Central tem sido pioneiro em criar um sistema para toda a administração pública central, que tem servido de inspiração para os governos locais e regionais; antes deste processo o que existiam eram experiências pontuais. Conclui que é um processo e um desafio muito interessante mas, por mais que o Governo Central tenha avançado, há muito “chão pra andar” e muito espaço para conquistar.

3.3.9 Considerações finais sobre as principais inovações trazidas pela reforma da CASP

As principais mudanças trazidas pela reforma da CASP encontram-se basicamente no conceito de contabilidade aplicada ao setor público e no seu objeto, estabelecido pela norma NBC T 16.1, conforme abaixo:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil [contabilística] que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o património (CFC, 2008c: 3).

A reforma da CASP resgatou a ciência para a contabilidade, cujo objeto é património público. As normas brasileiras foram elaboradas com base nos Princípios de Contabilidade, em especial no regime do acréscimo, procurando atender à substância

sobre a forma, mas respeitando a legislação vigente. Divulgando demonstrações financeiras construídas numa mesma base concetual, alinhada às IPSAS.

Historicamente, a contabilidade governamental teve o seu foco voltado para o controlo e a execução do orçamento público. Com a reforma, o foco passou a ser o património público, devendo ser registadas todas as suas variações, seja qualitativa ou quantitativa. Com este novo foco, a contabilidade continuará a realizar os registos referentes ao orçamento público, tanto é que o objetivo da CASP é fornecer informações de natureza orçamental, económica, financeira e física do património das entidades do setor público (CFC, 2008c). O orçamento continua a ser registado e divulgado pela contabilidade do setor público, mas agora concomitante à visão patrimonial. Assim, mesmo a ocorrência de um gasto sem impacto orçamental (e.g. depreciação ou perda por imparidade), deve compor o resultado do exercício, de forma a mostrar a realidade dos fatos.

Há uma independência entre o sistema orçamental e o patrimonial, tanto é que as depreciações, reavaliações, provisões e as perdas por imparidades são exemplos de variações patrimoniais quantitativas que não geram fluxos de caixa e que independem da execução do orçamento, que agora, passam a ser registadas pela contabilidade. Fica claro que o objetivo é demonstrar a verdadeira situação patrimonial da entidade, desvinculada da execução do orçamento.

O reconhecimento da receita de um tributo, por exemplo, em Portugal, o Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI), deve coincidir com o momento do fato gerador do IMI, ou seja, no início do ano os entes públicos devem efetuar o registo, reconhecendo esse direito a receber mesmo que a receita orçamental não venha a ser arrecadada, observando assim o regime do acréscimo.

Os bens móveis, imóveis e intangíveis devem ser apresentados pelo seu justo valor. Assim, os bens com o uso e o desgaste, seus valores tendem a ficarem menor, e a contabilidade deverá demonstrar o seu justo valor e não o valor de aquisição. Nesse contexto, os bens patrimoniais devem ser reavaliados quando apresentarem valores de mercado acima dos registados pela contabilidade, ou então, se tiverem valores de mercado abaixo do valor contabilísticos, devem-se fazer o teste de imparidades, demonstrando os seus valores atualizados e não os históricos.

As despesas com pessoal são identificadas no orçamento no momento do compromisso. Na contabilidade, aplicando o regime do acréscimo, os gastos com férias e 13º salário serão registadas mensalmente, uma vez que esses fatos já ocorreram e são devidos, independentemente da execução do orçamento.

Quanto aos passivos contingentes (e.g. ações judiciais trabalhistas contra o governo central), quando tecnicamente estimáveis e com probabilidade de perda da demanda judicial, considerando o princípio da prudência, deve a contabilidade do setor público reconhecer entre os seus passivos, uma provisão, antevendo essas obrigações antes da sentença definitiva da ação judicial.

Por fim, as demonstrações financeiras exigidas pela Lei nº 4.320/64 foram baseadas no controle do orçamento público, ao passo que a LRF implicou elaboração de outros demonstrativos, abrangendo informações de natureza orçamental e financeira, mas que não incorporaram na sua base os fundamentos da Teoria da Contabilidade. Nessa perspectiva, constata-se que as premissas presentes nas NBCASP prescrevem um foco nos aspetos patrimoniais da contabilidade do setor público e desse modo serviram de suporte para que a STN modificasse os anexos da Lei nº 4.320/64, que formatam as demonstrações financeiras do setor público.

4 Metodologia

4.1 Questões de investigação

Esta dissertação analisará a reforma da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) brasileiro efetuando dois estudos de casos: o caso Brasil e o caso Justiça do Trabalho Brasileira (JTB), tendo como base o período de 2008 a 2015, desde quando iniciou a reforma até o último exercício económico encerrado. Para concretizar este objetivo, este estudo procurará responder às seguintes questões de investigação:

Caso Brasil

- 1- Quais os motivos que levaram o Brasil a reformar a CASP?
- 2- Quais as principais mudanças trazidas pela reforma da CASP do Brasil?
- 3- Quais as dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma?
- 4- Quais as consequências que já se fazem sentir ou que se esperam desta reforma?

Caso da Justiça do Trabalho Brasileira (JTB)

- 1- Quais as principais mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB?
- 2- Quais as mudanças no sistema contabilístico que têm sido implementadas na JTB?
- 3- Quais as dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma na JTB?
- 4- Quais as consequências que já se fazem sentir ou que se esperam da reforma na JTB?

O caso Brasil servirá de apoio e apresentará evidências para legitimar o caso da JTB, pois tem a finalidade de responder às questões de investigação numa perspetiva macro, que irá fornecer informações importantes e diretrizes gerais para aprofundarmos a investigação, numa perspetiva micro, diretamente no terreno da implementação da reforma, e neste caso a JTB.

4.2 Abordagem de investigação

A abordagem escolhida para desenvolver esta dissertação com relação ao problema e à realidade em estudo é essencialmente qualitativa. Assim, pretende-se analisar todas as informações obtidas por meio de estudo de casos, utilizando várias fontes de evidência, tais como entrevistas, questionário e análise documental para descrever os diferentes resultados encontrados.

A abordagem qualitativa esclarece que os fenómenos são melhor compreendidos quando enquadrados no contexto em que ocorrem (Oliveira e Ferreira,

2014). O foco incide na compreensão dos significados atribuídos pelos sujeitos às suas próprias ações. É uma abordagem interpretativa e subjetiva, que privilegia a indução, ou seja, explica fenômenos particulares para entender o geral.

A investigação qualitativa “adota uma orientação abrangente, permitindo compreender, interpretar e explicar em profundidade as práticas sociais, onde se incluem as práticas de contabilidade, atendendo a um contexto organizacional e social mais alargado, no qual estas práticas se desenvolvem” (Vieira *et al.*, 2009: 133).

4.3 Método de pesquisa

Como referido, as questões de investigação serão respondidas por meio de dois estudos de caso: o caso Brasil e o da JTB. Este método foi escolhido porque ajuda a obter conhecimento mais completo e profundo da contabilidade no âmbito organizacional e social, e também possibilita estudar contextualmente inúmeros problemas e questões de interesse na área de contabilidade, de difícil abordagem por outros métodos (Vieira *et al.*, 2009). O método é útil pois a reforma da CASP brasileira é ampla e complexa, sendo o conhecimento existente insuficiente para apoiar questões casuais e não podendo ser estudada fora do contexto onde ocorre.

O estudo de caso é um método de pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos inseridos no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenômeno e seu contexto não são evidentes, na qual se utilizam múltiplas fontes de evidência (Yin, 2001). É o método que possibilita o estudo aprofundado de uma realidade bem definida, neste caso o Brasil e a JTB, que exige o uso de várias técnicas de recolha de dados (Oliveira e Ferreira, 2014).

Nos estudos de caso desta investigação é utilizada uma combinação dos tipos exploratório, explicativo e descritivo, dado que se pretende identificar os fatores que contribuíram para a ocorrência da reforma, explicando as suas causas, visando ainda descrever e compreender a reforma ainda pouco estudada no contexto brasileiro e da JTB, utilizando várias técnicas de recolha de dados, como se descreve a seguir.

4.4 Recolha de dados

Esta é uma fase importante no processo de investigação, pois é o contato direto com a realidade, o trabalho de campo. Antes da recolha de dados, houve uma exaustiva

busca por uma base teórica que fornecesse os fundamentos necessários para a concretização desta investigação. Foi realizada, então, a pesquisa bibliográfica compreendendo o estudo aprofundado sobre o tema CASP que estivesse relacionado com o problema e os objetivos propostos.

No estudo de caso Brasil, as questões de investigação procurarão ser respondidas por meio de entrevistas colhidas dos atores chaves da reforma, integrantes da STN e do CFC. Essas entrevistas proporcionarão uma perspectiva macro sobre a reforma e contribuirão indiretamente para o estudo de caso da JTB, desenvolvido na sequência.

O estudo de caso da JTB será mais aprofundado e terá três técnicas de recolha de dados aplicadas na sequência: entrevistas, complementadas por questionários e, por fim uma, análise documental. Espera-se uma maximização da validade dos resultados, obtidos com a triangulação destas três ferramentas de recolha de dados.

4.4.1 Entrevistas

Conforme Vieira *et al.* (2009), as entrevistas são a fonte de recolha de dados mais comum, associada à realização de estudos de caso. As entrevistas utilizadas foram semiestruturadas, consideradas mais adequadas para este estudo, porque permitem ir adaptando o guião de perguntas, quando for vantajoso para a investigação, de acordo com a forma como a entrevista vai se desenrolando.

As entrevistas foram utilizadas para recolher as opiniões de especialistas, académicos, profissionais do governo (STN), do CFC e da JTB, que, como referido, são os principais intervenientes na respetiva área de estudo, por meio de perguntas formuladas com a finalidade de compreender e esclarecer as questões de investigação.

No estudo de caso Brasil foram efetuadas três entrevistas com os atores chaves da reforma, membros da STN, do CFC, do ex-Grupo Assessor e do atual grupo de convergência das normas brasileiras, com a finalidade de responder às questões de investigação numa perspectiva macro, além de fornecerem informações importantes e diretrizes gerais para aprofundarmos a investigação da reforma da JTB.

Os entrevistados permitiram a gravação e deram autorização para serem identificados neste estudo empírico. Duas entrevistas foram presenciais, em Brasília, e uma pela internet, decorrendo as primeiras em fevereiro e a última em maio de 2016, com uma duração média de 48 minutos.

No estudo de caso da JTB foram realizadas mais três entrevistas com o objetivo de detalhar e especificar as questões de investigação no terreno da reforma, com profissionais contabilistas chaves que estão a dar apoio para implementar na prática a reforma na JTB.

Os entrevistados deram autorização para gravação e também para serem identificados. Todas as entrevistas foram feitas de forma presencial e realizadas em fevereiro de 2016 na sede do CSJT em Brasília e tiveram duração média de 40 minutos.

Obviamente, para realização das entrevistas semiestruturadas foram preparados dois guiões de perguntas (Apêndice 2 e 3), um para cada estudo de caso, dados os objetivos específicos.

A elaboração das perguntas das entrevistas foram baseadas em pesquisa bibliográfica e principalmente em três artigos científicos apresentados na revisão de literatura, no Quadro 2 do capítulo 2 (item 2.3), e estão estruturadas de acordo com as questões de investigação. No caso da JTB, além do exposto, levou-se em consideração a experiência profissional do investigador que trabalha naquele órgão.

A análise dos dados coletados das entrevistas foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. Identificou-se nos textos da transcrição das entrevistas, quais mensagens seriam objeto da análise. Conforme Bardin (1977), a análise de conteúdo baseia-se em técnicas de análise das comunicações por meio de procedimentos sistemáticos, quantitativos ou qualitativos, permitindo a inferência a respeito do conteúdo da mensagem.

4.4.2 Questionário

O inquérito por questionário tem a finalidade de obter informações de forma comparável, consistente e ordenada referente a uma problemática da investigação (Vieira *et al.*, 2009). Pode, em diversas circunstâncias, ser adotado para obter informação na condução de um estudo de caso e é útil para gerar evidência referente a um grupo de profissionais e organizações. Neste caso, o grupo de inquiridos são todos os contabilistas responsáveis pelos Tribunais que compõe a JTB.

Os respondentes foram contactados por telefone, após foi encaminhado por *e-mail* o *link* para aceder ao questionário, juntamente com a carta de apresentação (Apêndice 5), aos vinte e quatro profissionais responsáveis pela contabilidade de cada

TRT, um para o contabilista responsável do TST e mais um para o contabilista geral da JTB que trabalha junto ao CSJT, representando desta forma todos os Tribunais da JTB. Não foi encaminhado questionário ao contabilista específico do CSJT, pois é um órgão de supervisão que trata do orçamento geral da JTB funcionando junto ao TST e utilizando-se da estrutura patrimonial do mesmo.

Estes profissionais são adequados para a investigação, dado estarem trabalhando diretamente no terreno da implementação da reforma, e o objetivo é recolher informação sobre as particularidades do que estão implementando e que dificuldades estão sentindo.

Neste caso, o questionário complementa e ao mesmo tempo valida as informações recolhidas nas entrevistas, ou seja, o confronto dos resultados da aplicação de ferramentas diferentes pode resultar na convergência ou não dos resultados obtidos fortalecendo sua validade ou refutando-os.

O questionário foi elaborado baseado em pesquisa bibliográfica e nas informações conseguidas por meio das entrevistas, e está estruturado de acordo com as questões de investigação, abrangendo perguntas obrigatórias – objetivas e fechadas – e facultativas – descritivas e abertas, sobre as mesmas matérias das perguntas obrigatórias. Primeiro foram feitas perguntas de natureza pessoal, profissional e sobre as ações realizadas pela JTB no processo das mudanças trazidas pela reforma da CASP, para identificar o grau de formação, conhecimento e qualificação dos profissionais envolvidos no processo da reforma. Na sequência as perguntas foram estruturadas em grupos correspondentes a cada questão de investigação (veja-se Apêndice 4).

Todos os vinte e seis questionários foram respondidos no período de 28/03 a 01/07/2016, sendo portanto a taxa de resposta de 100%. O questionário aplicado foi do tipo eletrônico e *on-line* (*Google forms*), e os dados foram processados por meio do software Statistical Package for the Social Science (SPSS) versão 22. Foi utilizada a estatística descritiva para a apresentação do percentual de respostas em relação a cada uma das questões que utilizavam a escala estilo *likert*, obtendo-se o grau de aplicação de determinado conceito ou procedimento contabilístico. O estudo descritivo abrange as estatísticas adequadas a interpretação de dados e sua representação gráfica,

descrevendo-os através de tabelas de frequências e de indicadores chamados estatísticos, tal como a média e o desvio padrão (Pestana e Gageiro, 2014).

4.4.3 Análise documental

Em relação à análise documental, esta abraçará fontes oficiais como os diplomas legais, NBCASP, MCASP, PCASP, DCASP, balancetes e notas explicativas que enquadram o tema a desenvolver, com o objetivo de recolher dados fiáveis que permitam interpretar, analisar, comparar e descrever, da forma mais realista possível, as alterações que foram implementadas no reformado sistema contabilístico da JTB.

Em particular para o caso da JTB, a análise recairá basicamente sobre a posição financeira que é o foco da reforma e desta investigação, ou seja, proceder-se-á à comparação analítica do balanço patrimonial antes da reforma, exercício de 2008, com o exercício de 2015. Os balanços estão nos Anexos 2 e 3 respetivamente, e as notas explicativas no Anexo 4. Far-se-á a análise particularmente no que foi implementado no período de 2008 a 2015 referente as inovações trazidas pela reforma no património da JTB, com destaque, para os itens de maior impacto em termos de valores no BP, nomeadamente são: ativo imobilizado, intangível, depreciação, amortização, reavaliação, justo valor, imparidades e no passivo, as obrigações trabalhistas.

5 Apresentação e análise dos dados, e discussão dos resultados

5.1 Entrevistas com a perspectiva holística: o caso Brasil

Esta secção resume as três entrevistas sobre a reforma da CASP, procurando responder de uma perspectiva Brasil, às seguintes questões:

- 1- Quais os motivos que levaram o Brasil a reformar a CASP?
- 2- Quais as principais mudanças trazidas pela reforma da CASP do Brasil?
- 3- Quais as dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma?
- 4- Quais as consequências que já se fazem sentir ou que se esperam desta reforma?

Os entrevistados foram:

- Leonardo Silveira do Nascimento, coordenador da STN, membro do Grupo de Convergência do CFC e representante do Brasil no IPSASB;
- Paulo Henrique Feijó, especialista do FMI, ex-coordenador da STN e ex-membro do CFC;
- Bruno Ramos Mangualde, coordenador de procedimentos contabilísticos da STN e membro do Grupo de Convergência do CFC.

5.1.1 Motivos que levaram o Brasil a reformar a CASP

Em relação à primeira questão de investigação, convém relembrar os acontecimentos relacionados com a contabilidade que conduziram à reforma da CASP.

Em 1995, com as ideias da NPM, iniciou-se a implantação de uma reforma da gestão pública no governo central. Posteriormente, em 2000, foi publicada a LRF, exigindo entre outras coisas a consolidação das contas públicas nacionais. Em 2004, o CFC instituiu o Grupo Assessor (GA) com o objetivo de estudar, elaborar e propor normas brasileiras, as NBCASP alinhadas às IPSAS. O trabalho deste GA resultou, em 2007, na publicação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público e, em 2008, com a edição das primeiras NBCASP. Também naquele ano o CFC instituiu o Grupo de Convergência às normas internacionais. Outro fato importante, em 2007 iniciou-se o processo de convergência do setor empresarial brasileiro às normas internacionais de contabilidade.

Todo este movimento foi apoiado pelo Ministério da Fazenda, por meio da STN, que institucionalizou a reforma da CASP do Brasil, com a publicação da Portaria MF nº 184/2008.

Tendo em mente esta sequência destes acontecimentos, avançou-se diretamente para a primeira questão, sem fazer qualquer comentário ao entrevistado.

Nascimento, o primeiro entrevistado, iniciou comentando sobre a necessidade de revisar o marco legal de contabilidade do setor público no Brasil, a Lei nº 4.320/64. Esta lei é o principal diploma da CASP, já tem mais de cinquenta anos e está direcionada para o controle e execução do orçamento; orienta a produção de demonstrações financeiras, mas com enfoque e conceitos orçamentais, em detrimento da divulgação do patrimônio público. Assim respondeu Nascimento:

[...] "em 2007-2008, que tava se discutindo essa reforma da 4.320, e falou-se assim: porque não a gente dar um salto na qualidade de informação contábil [contabilística], deixar de ser basicamente orçamentária, como era na 4.320, pra ser a chamada patrimonial? Então ali se acendeu a chama da possibilidade da patrimonial no Brasil. E a partir de então começaram a olhar o que é que tinha no exterior em termos de contabilidade patrimonial e nós tínhamos as IPSAS [...]; como tinha as IPSAS já editadas, então elas ficaram sendo como o caminho, como o marco a ser seguido" [...].

Mangualde, a respeito desta questão cita vários fatores, entre eles destaca a valorização da informação contabilística no âmbito da gestão pública. Sabe-se que a CASP pode ser utilizada como um importante instrumento para promover melhoria na gestão pública conforme os princípios da NPM, produzindo informação patrimonial e de custos, que procura aumentar a transparência, *accountability* e melhorar os índices de desempenho. Porém, Mangualde sublinha como fator importante a exigência imposta pela LRF, referente à necessidade de consolidação das contas públicas nacionais. Sabe-se que a STN é o órgão responsável pela consolidação das contas públicas nacionais, daí seu interesse em promover uma reforma abrangente, contemplando todos os entes da Federação com um plano de contas único e uma mesma base conceitual para o relato financeiro. Assim respondeu Mangualde:

[...] "Acho que o principal fator que tem materializado a mudança é um movimento por parte do corpo técnico, alinhado ao Conselho Federal de Contabilidade. Então, o corpo técnico do Tesouro Nacional, em particular em função de uma determinação da própria Lei de Responsabilidade Fiscal, que é de edição de regras contabilísticas e fiscais com vistas à consolidação de contas, e já com um alinhamento prévio com o Conselho Federal, a gente viu que era necessário reformular a prática contabilística em âmbito da federação" [...].

Feijó, além de também referir-se a algumas das ideias dos outros entrevistados, apresenta outra perspectiva, comentando que o processo da reforma ganhou força em 2006, quando Maria Clara Bugarim, originária do setor público (Tribunal de Contas),

assumiu a presidência do CFC. Naquela época, Feijó era coordenador geral de contabilidade da STN e, ao mesmo tempo, membro do Grupo Assessor do CFC. Assim, respondeu em detalhes o processo que culminou na publicação da Portaria MF nº 184/2008, que institucionalizou a reforma:

[...] "Então, a primeira tarefa começou não com essa coisa de norma internacional, mas do Conselho Federal se posicionar perante a classe contabilística na área pública como normas. Não existiam normas de contabilidade aplicada ao setor público; a Maria Clara era originária do setor público, ou seja, ela é servidora do TCE de Alagoas, então ela «comprou essa briga». Então no grupo começou-se a dar um gás maior nessas normas e, no meio do caminho, foi quando surgiu a alteração do setor privado, a Lei 11.638 lá no final de 2007 e se perguntou – «mas só o setor privado?» [...] e aí, o setor privado foi por pressão externa. Não, então o setor público também tem que caminhar para padrões internacionais, e aí o grupo começou a puxar isso. Como eu era representante do Tesouro, então «jogava nos dois times». Lá no Tesouro a gente começou a incorporar isso no MCASP, começamos a tentar, vamos dizer assim, institucionalizar a mudança. O que conseguimos foi a portaria 184 [...] na época o Nelson Machado, Professor Francisco Ribeiro e eu, a gente fez toda uma articulação lá na Fazenda pra que essa portaria saísse e fosse anunciada" [...].

Quando a pergunta enfatizou sobre as pressões externas impostas pelos organismos internacionais, como o FMI, para reformar a CASP do Brasil, as respostas dos entrevistados ficaram alinhadas no sentido de concordarem com pressões feitas de forma indireta, tendo em vista que esses organismos promovem a utilização das IPSAS a nível mundial, em busca de transparência e prestação de contas dos governos, principalmente em países em desenvolvimento que necessitam de recursos externos. Assim respondeu Nascimento:

[...] "O que aconteceu, quando começou a se discutir isso, vários atores foram cientificados do processo [...]. Então [...], estamos transitando da contabilidade orçamentária para a contabilidade patrimonial; aí as agências de risco, o próprio Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial, olharam com bons olhos esse processo [...]. Então, a partir de então eles encamparam o processo, inclusive já financiaram diversas iniciativas nesse sentido. [...]. Pressão não houve, o que houve foi assim – olha, essa é uma boa prática então seria interessante que vocês aplicasse" [...].

Diante do exposto, observa-se que todos os acontecimentos concorreram para que a reforma da CASP acontecesse de fato. O ambiente político-legal e profissional era favorável, havendo: a necessidade de reformar o marco legal, a Lei nº 4.320/64; a exigência da LRF na transparência e em consolidar as contas públicas nacionais; e a valorização da informação contabilística no âmbito da gestão pública. Este resultado é semelhante, por exemplo, ao dos casos do Perú e Colômbia, ou seja, dentro da teoria da

NPM, a motivação foi a necessidade de modernização dos seus sistemas de contabilidade para melhorar a transparência e os conteúdos das demonstrações financeiras (Brusca *et al.*, 2016).

Porém, o fato determinante no Brasil foi a estratégia articulada pelo CFC em unir forças com STN para promover a reforma. O CFC com seu poder normativo técnico tinha particular interesse em alargar seu campo de atuação, pois até 2007 nunca havia editado normas para a CASP e, dessa forma, conseguiu resgatar a contabilidade patrimonial para o setor público. A STN com poder de impor os procedimentos contabilísticos contidos nas normas jurídicas e técnicas por meio do MCASP, e com a necessidade de consolidar as contas públicas nacionais (exigência da LRF), conseguiu agregar valor técnico para utilizar uma mesma base conceitual, por aproximação às IPSAS, para a consolidação das demonstrações financeiras da Federação. Assim, houve uma união bem-sucedida pela sinergia de forças entre as duas entidades, pois as NBCASP são normas sem força jurídica que agregam conteúdo técnico à STN, este sim com força coerciva para legitimar sua aplicação. Outro fator determinante que contribui para essa união é o fato de contabilistas da cúpula da STN, integrarem os grupos de trabalhos do CFC. Por fim, com essa união o poder de articulação dos integrantes do CFC e STN foi potencializado perante o Ministério da Fazenda para institucionalizar a reforma, o que se concretizou com a publicação da Portaria MF nº 184/2008 e mais tarde com o Decreto Federal nº 6.976/2009.

Aludindo à teoria institucional, nota-se uma combinação das forças normativas (CFC), coercivas (STN) e deduz-se ainda um pouco de mimetismo, em copiar boas práticas já adotadas em outros países e recomendadas por organismos internacionais como uma forma de legitimar a reforma perante a comunidade internacional. Isso foi inferido quando Nascimento se referiu ao momento em que o Brasil resolveu implementar a contabilidade patrimonial: “E a partir de então começaram a olhar o que é que tinha no exterior em termos de contabilidade patrimonial e nós tínhamos as IPSAS”. Feijó respondeu: “Então a motivação foi olhar pra frente, olhar pra alinhar com outros países, para o Brasil se inserir em padrões internacionais de contabilidade”. Outro trecho de Feijó foi: “[...] acho que os motivadores vão estar relacionados a você caminhar pra onde todo mundo tá caminhando, reconhecer o património [...]”.

Conclui-se então que no Brasil, referindo-se à teoria institucional, podemos dizer que a adoção das IPSAS se deu principalmente por forças normativas e coercivas internas e com alguns componentes de isomorfismo mimético. Tal difere no acontecido na Colômbia e no Peru, onde a reforma tem sido feita principalmente por forças miméticas, com alguns componentes de isomorfismo normativo (Brusca *et al.*, 2016).

No Brasil, conforme comentado, não houve pressões externas de forma direta de organismos internacionais, como o FMI, para implementar a reforma. Isso explica-se, pois naquela época, 2008, o Brasil ainda não sentia os impactos da crise global e atravessava bons momentos na sua economia com crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), moeda valorizada, inflação controlada desde 1994, e índices recordes de empregabilidade²³; portanto não necessitava de recursos externos.

No estudo de Gomes *et al.* (2015), essas pressões externas foram identificadas como determinantes para que acontecesse a reforma da CASP em Portugal, pois as grandes restrições financeiras e orçamentais resultaram numa grande dependência de instituições financeiras internacionais e a necessidade de obter suporte externo.

Brusca *et al.* (2016) descreveram que o Banco Mundial e a recomendação do FMI tiveram um papel decisivo para implementar a reforma no Peru e Colômbia, visto que ambos cooperaram por meio de assistência financeira e de programas de desenvolvimento de capacidades nos países da América Latina.

5.1.2 Principais mudanças trazidas pela reforma da CASP do Brasil

Quanto a esta questão de investigação, as respostas dos três entrevistados estão totalmente alinhadas e corroboram com o que foi escrito na revisão de literatura, particularmente no capítulo 3. Nascimento sublinha:

[...] "o ganho imediato é de informação, ou seja, você agrega a informação na nossa estratégia do plano de contas único pra federação, a gente mantém, a gente preservou totalmente a informação orçamentária, e você agrega uma gama de informações patrimoniais que nós não tínhamos antes" [...].

Mangualde realça:

[...] "de fato, uma das principais alterações é o resgate da contabilidade patrimonial em âmbito do setor público. [...] resgata realmente a utilidade da contabilidade pra fins de gestão e não apenas pra fins de prestação de contas, é essa a ideia" [...].

²³ www.ibge.gov.br

Feijó comenta sobre a aplicação integral da base de acréscimo:

[...] "Bem, eu acho que como diretriz [...] busca-se [...] aplicação integral do princípio. E, à medida em que vai aumentando o nível da maturidade da gestão contabilística, seja do país, daquela entidade, daquele ente, que se avalie muitas vezes o custo benefício de se aplicar a competência (base de acréscimo), ou de se reconhecer determinados ativos ou passivos ao longo do tempo" [...].

Outra exigência trazida pela reforma da CASP foi a contabilidade de custos mesmo já havendo previsão legal desde 1964 e exigida novamente em 2000 pela LRF. No entanto, de acordo com os entrevistados, está em uma fase ainda muito incipiente de implementação na federação. Todos concordam que primeiramente tem que se fazer uma boa contabilidade patrimonial para, na etapa seguinte, implantar a contabilidade de custos. Nascimento comenta que o Sistema de Informação de Custos (SIC) está bem desenvolvido no governo central; porém, o problema está na alimentação dos dados que ainda utiliza a execução orçamental para mensurar custos. Portanto a tendência é ficar cada vez mais consistente, na medida em que se vão implementando os procedimentos patrimoniais.

Conclui-se que a reforma não alterou o sistema orçamentário, agregou procedimentos de contabilidade patrimonial, tendo como objeto o patrimônio público, elaborando as demonstrações financeiras numa mesma estrutura conceitual alinhada às IPSAS, respeitando os princípios de contabilidade, em especial o regime de acréscimo.

5.1.3 Dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma

Primeiramente, antes de entrar nas dificuldades propriamente ditas, sabe-se que uma das motivações da reforma, já referida, terá sido reformar o marco legal, nomeadamente a Lei nº 4.320/64, que não incorpora conceitos originários da teoria da contabilidade e não trata com clareza dos aspetos patrimoniais da CASP. Atualmente a reforma está em pleno processo de implantação e o principal diploma legal continua a ser esta lei. Assim, no início da reforma, por volta do ano 2009, alguns Tribunais de Contas eram contra a introdução da contabilidade patrimonial no setor público por não ter previsão legal explícita. A respeito dessa dificuldade, Nascimento comenta:

[...] "Essa resistência de alguns órgãos tá sendo vencida aos poucos. Eu acho que o próprio Tribunal de Contas da União que inicialmente [...] tinha uma certa resistência, [...] ele se rendeu completamente à importância da informação patrimonial, tanto é que no parecer pela reprovação das contas da presidência do ano passado eles basearam boa parte do parecer deles nas IPSAS e nas

normas brasileiras que trazem informação patrimonial. Então assim, alguns atores são contra. O outro [obstáculo] é barreira legal; muitas das coisas a gente quer fazer, mas a gente encontra algumas... não na 4.320; a 4.320 ela trata de aspetos gerais; mas alguns procedimentos específicos [...] encontram algumas barreiras legais. Então nem sempre a gente consegue observar a essência sobre forma, aqui no Brasil" [...].

Este cenário reforçou a necessidade de revisão da Lei nº 4.320/1964, tanto é que tramita no poder legislativo federal o projeto de lei nº 229 de 2009 (Lei de qualidade fiscal), que tem por objetivo substituí-la. Para Mangualde, a Lei nº 4.320 não é uma barreira; ela traz limitações que, em grande parte, já foram superadas, considerando o maior desafio colocar em prática este novo modelo de contabilidade. Feijó refere que seria muito bom substituir a lei, mas a reforma consegue avançar e fazer muita coisa com a legislação vigente. Nessa linha, Nascimento destaca que a reforma da Lei nº 4.320 é necessária, mas não é imprescindível, porque ela própria traz elementos para implantar a contabilidade patrimonial.

Além disso, outras dificuldades, em concreto, foram comentadas por todos os entrevistados: a alteração dos diversos sistemas de informação, os custos para implementar alguns procedimentos, principalmente nos Estados e Municípios, a carência de pessoal qualificado, a mudança de cultura por parte da administração, e a falta de apoio dos gestores públicos. Assim respondeu Mangualde, entre outras coisas:

[...] "primeiro realmente a quebra de paradigma, mudar a mentalidade, a forma de ação dos gestores, ou seja, deixar de pensar apenas em orçamento e pensar também em contabilidade. [...] A segunda questão, eu havia dito, é a heterogeneidade do Brasil; a gente tem realidade distintas, algumas se adequam mais facilmente a essas mudanças, outras não. E a terceira, talvez seja questão de apoio institucional no que diz respeito às altas administrações. Tanto apoio por parte do legislativo, como por parte dos altos gestores do executivo" [...].

Feijó destaca uma dificuldade específica: quando o contabilista, por exemplo, reconhece uma despesa sem empenho (compromisso), pode estar divulgando um crime. Isso não é motivador, porque teria retaliações políticas e, ainda, sem apoio dos Tribunais de Contas, esse crime não seria divulgado. No Brasil, o código penal na secção de crimes fiscais considera crime ordenar despesas sem prévia autorização orçamentária. Assim comentou:

[...] "um dos obstáculos é não ter os órgãos de controle totalmente engajados, zelando por uma boa contabilidade, e alguns fatos ensejarem aspetos criminais, o que dificulta o reconhecimento, e outros a falta de sistema de gestão, investimento nesses sistemas pra gerar as informações" [...].

De acordo com Feijó, há regras nas IPSAS que são muito complexas de se implementar; portanto exige tempo e, muitas vezes, sistema de gestão. Portanto, não adianta estabelecer que o ente tem que depreciar os bens, se muitas vezes não se tem sistema de controle patrimonial e nem sequer inventário.

Nascimento sublinha a falta de apoio dos políticos, dado que, geralmente os governantes não têm interesse na transparência das contas públicas, pois com a reforma, será divulgada e exposta publicamente a crise nas finanças públicas que os Estados e Municípios atualmente passam.

Diante do exposto, sublinha-se como dificuldades específicas do caso Brasil, no início da reforma, a falta de engajamento dos Tribunais de Contas, que são órgãos fiscalizadores importantes para implementar a reforma, e as diferenças de graus de desenvolvimento entre as regiões brasileiras.

Sobre as demais dificuldades, vão ao encontro às descritas na literatura internacional. A PwC (2013) destaca como desafios, em cem países analisados: carência de pessoal qualificado, exigências tecnológicas, falta de comprometimento da alta administração, custos e o impacto esperado na divulgação da situação patrimonial e financeira. O estudo de Brusca *et al.* (2016) no Peru e Colômbia cita: a falta de funcionários treinados e conhecimentos de normas, insuficiências administrativas e organizacionais, predominância de uma cultura de cumprimento legal, apontando a necessidade de ferramentas tecnológicas e recursos humanos para implementar a reforma. Em Portugal, Gomes *et al.* (2015) destacam a resistência à mudança, falta de envolvimento político, falta de recursos humanos, financeiros e de capacidades técnicas.

5.1.4 Consequências que já se fazem sentir ou que se esperam desta reforma

Sobre as consequências já sentidas, os entrevistados salientaram que os efeitos práticos, até à atualidade, são muito poucos, mas enfatizam que o balanço atual já começa divulgar o património público muito mais perto da realidade e sem estar contaminado com a informação orçamental, como era antes da reforma. Sublinham também que a implantação do Plano de Contas único em toda a Federação, em 2014, foi um avanço importante.

Segundo Mangualde, as informações relatadas começam a ter comparabilidade com a padronização do plano de contas numa mesma base concetual alinhada às normas internacionais e o balanço patrimonial, hoje, reflete realmente algo bastante próximo da realidade. A respeito das consequências da reforma, Nascimento responde:

“[...] a gente tá no meio de um processo; a gente não conseguiu ainda mensurar a mudança em termos assim de melhoria de transparência, melhoria de indicadores económicos, mas a gente tem um *feeling*, ou seja, alguns Estados eles já estão... o ganho imediato é de informação [...] de informações patrimoniais que nós não tínhamos antes. O principal objetivo é fazer com que a contabilidade congregue todas essas informações e forneça todas as informações pra tomada de decisão”.

Nascimento ainda comenta que os benefícios maiores serão o controle e a transparência das contas públicas; ter a noção exata dos bens, direitos e obrigações do setor público e, por exemplo, quanto uma operação de crédito poderá comprometer as gestões financeiras futuras. Destaca que a crise nas finanças públicas que o Brasil atravessa atualmente está relacionada com o fato das obrigações de longo prazo não terem sido registadas em balanços no passado; se tivessem sido divulgadas pela contabilidade, essas informações poderiam prevenir a crise e orientar os governantes de modo a tomarem decisões atempadamente. Hoje as obrigações deixadas pelos governantes para o mandato seguinte e para a gerações futuras, já estão sendo registadas e divulgadas no balanço, que também traz contribuições para os Tribunais de Contas atuarem.

Mangualde observou que as consequências já estão sendo sentidas quando destacou:

“Então isso melhora a transparência; isso a gente já viu aqui agora – o caso do TCU [Tribunal de Contas da União] rejeitar as contas da União (governo central), foi emblemático; basicamente a União não evidenciou uma série de obrigações que ela tinha com o BNDS [Banco Nacional de Desenvolvimento], com Caixa [Caixa Económica Federal], com o FGTS [Fundo de Garantia por Tempo de Serviço]; e se ela tivesse feito pela competência [regime do acréscimo], da forma adequada, ela teria que ter evidenciado. Os próprios órgãos de controle citaram as IPSAS no embasamento teórico deles, técnico, teórico, sei lá, pra pressionar a União. [...] você falou que tá convergindo, mas a IPSAS fala pra fazer isso e você não tá evidenciando” [divulgando].

Durante as entrevistas percebeu-se que as consequências esperadas da reforma, embora com as dificuldades já relatadas, são que a informação gerada sirva para aumentar a transparência e capacidade para prestação de contas da gestão pública, tanto para os órgãos de controle, como para a sociedade, e também que esta informação tenha

utilidade para a tomada de decisão. Conforme Nascimento, no Brasil muitas vezes a informação para tomada de decisão no setor público não é extraída da contabilidade, mas retiradas de outras fontes. O balanço consolidado do setor público nacional é utilizado mais para pesquisa acadêmica e nunca para tomada de decisão. Segundo Nascimento a ideia é congrega, fazer com que a contabilidade realmente cumpra o seu papel de transversalidade, que todo o ciclo das finanças públicas transite pela contabilidade, para que sejam fornecidos contributos para a tomada de decisão. Finaliza afirmando que a contabilidade tem que assumir o seu papel na área pública, assim como é no setor privado.

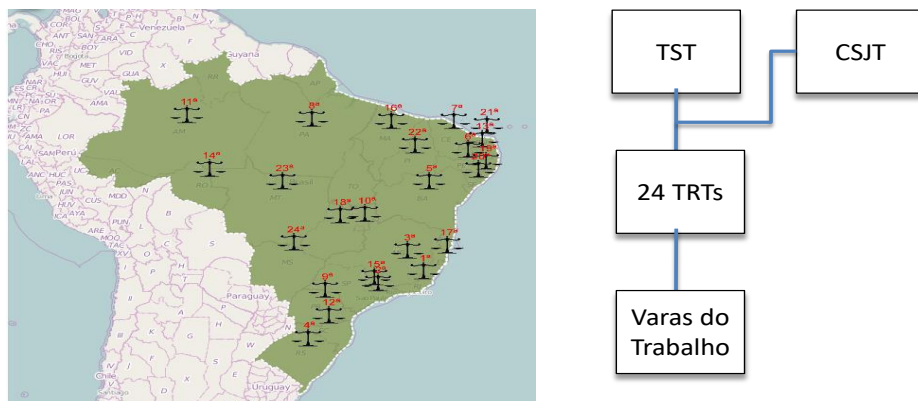
Face ao apresentado, como consequência já sentida realça-se a melhoria na qualidade dos balanços, onde começam a aparecer os patrimônios bem próximos da realidade. Outro ponto comentado foi a reprovação das contas da presidência pelo TCU, tendo como base o parecer técnico referente às IPSAS, levando a acreditar que o embaraço inicial com os Tribunais de Contas foi superado.

Quanto às consequências futuras, espera-se o aumento da qualidade da informação gerada pela CASP, repercutindo-se em maior transparência, melhor prestação de contas e principalmente mais apoio para a tomada de decisão. Nesta linha, a literatura corrobora: os maiores benefícios esperados incluem maior transparência e responsabilidade, o reconhecimento integral de ativos e passivos e avaliação de desempenho das entidades públicas (PwC, 2013). As reformas por aproximação às IPSAS podem contribuir ainda para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras, prestação de contas e transparência, e melhoram a comparabilidade internacional (Brusca *et al.*, 2016); e fazer com que o sistema contabilístico produza informações de qualidade e útil para gestão na tomada de decisão, aumentar a transparência e auxiliar a prestação de contas à sociedade, promover a comparabilidade e a consolidação das contas nacionais (Gomes *et al.*, 2015).

5.2 Estudo de caso: a Justiça do Trabalho Brasileira (JTB)

A Justiça do Trabalho tem sua competência estabelecida no artigo 114 da Constituição Federal de 1988: processar e julgar conflitos individuais e coletivos entre trabalhadores e patrões nas ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Integram a Justiça do Trabalho: o Tribunal Superior do Trabalho (TST), o Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT), e ainda, os vinte e quatro Tribunais Regionais do Trabalho (TRTs), com jurisdição em todo o país por meio das Varas Trabalhistas. A JTB pertence à esfera do judiciário Federal e integra a administração direta do governo central; tem autonomia administrativa e financeira garantidas pela Constituição Federal e seu orçamento faz parte do orçamento geral da União. A Figura 7 mostra as localizações dos TRTs no território brasileiro e o organograma básico da JTB.

Figura 7: Localizações dos TRTs no território brasileiro e o organograma básico da JTB



Fonte: elaboração própria.

O TST, com sede em Brasília-DF e jurisdição em todo o território nacional, é órgão de cúpula da Justiça do Trabalho, nos termos do artigo 111, inciso I, da Constituição da República, cuja função precípua consiste em uniformizar a jurisprudência trabalhista brasileira. É composto de vinte e sete Ministros, escolhidos dentre brasileiros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos, nomeados pelo Presidente da República após aprovação pela maioria absoluta do Senado Federal.

O CSJT funciona junto ao TST e foi criado pela Emenda Constitucional nº 45/2004, com a sessão de instalação ocorrida em 15 de junho de 2005. Exerce a supervisão administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial da Justiça do Trabalho, tendo as suas decisões um efeito vinculante. O CSJT é integrado pelo Presidente e Vice-Presidente do TST e pelo Corregedor-Geral da Justiça do Trabalho. Também compõem o Conselho três ministros eleitos pelo Pleno do TST e cinco presidentes de TRTs, cada um representando uma das cinco regiões geográficas do país (Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e Norte).

Os TRTs correspondem à 2ª instância, onde tramitam os processos trabalhistas. São vinte e quatro TRTs distribuídos pelo território nacional e sua área de jurisdição normalmente corresponde aos limites territoriais de cada Estado. As exceções são a 8ª região, que é composta pelos Estados do Pará e Amapá, a 10ª região que agrega o Estado de Tocantins e o Distrito Federal, e a 14ª região que reúne os Estados do Acre e Roraima. O Estado de São Paulo, dado a sua grandeza, possui dois regionais, o TRT da 2ª região, sediado na capital paulista, e o TRT da 15ª, sediado na cidade de Campinas. Os TRTs compõem-se de, no mínimo, sete Desembargadores trabalhistas, recrutados, quando possível, na respectiva região, e nomeados pelo Presidente da República dentre brasileiros com mais de trinta e menos de sessenta e cinco anos, sendo um quinto dentre advogados com mais de dez anos de efetiva atividade profissional e membros do Ministério Público do Trabalho com mais de dez anos de efetivo exercício. Os demais, mediante promoção de juízes do trabalho por antiguidade e merecimento, alternadamente.

A Vara do Trabalho²⁴ é a primeira instância das ações de competência da Justiça do Trabalho, sendo competente para julgar conflitos individuais surgidos nas relações de trabalho. Tais controvérsias chegam à Vara na forma de Reclamação Trabalhista. A Vara é composta por um Juiz do Trabalho titular e um Juiz do Trabalho substituto e possuem uma jurisdição limitada a um território, definida pelo TRT a que é vinculada.

²⁴ <http://www.tst.jus.br/web/aceso-a-informacao/varas-do-trabalho>

5.3 Entrevistas com a perspectiva da Justiça do Trabalho Brasileira (JTB)

Com base nos resultados obtidos nas entrevistas “macro” na perspectiva Brasil, foram realizadas as entrevistas com as particularidades do caso da JTB.

No CSJT, órgão de supervisão, há um grupo de trabalho composto por cinco contabilistas que procura dar apoio, tirar dúvidas e orientar todos os vinte e quatro TRTs e o TST na implementação da reforma da CASP no setor.

Deste grupo de apoio, foram entrevistados três contabilistas com perguntas direcionadas sobre a reforma da CASP no âmbito da JTB, a fim de responder às seguintes questões de investigação:

- 1- Quais as principais mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB?
- 2- Quais as mudanças no sistema contábilístico que têm sido implementadas na JTB?
- 3- Quais as dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma na JTB?
- 4- Quais as consequências que já se fazem sentir ou que se esperam da reforma na JTB?

A discussão dos resultados destas entrevistas será feita nas secções dos questionários e da análise documental, tendo em vista a triangulação de dados.

Os entrevistados foram:

- Marco Aurélio Canedo da Silva, licenciado em contabilidade e especialista em contabilidade do setor público; é o chefe desse grupo de apoio e o responsável pela contabilidade da JTB;
- Anardino José Cândia, licenciado e mestre em contabilidade e especialista em contabilidade do setor público; é o substituto imediato de Canedo;
- Luis Marques, licenciado em contabilidade e especialista em contabilidade do setor público.

5.3.1 Principais mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB

Os entrevistados concordam que, com a reforma, a contabilidade, além de controlar a execução do orçamento, voltou o seu enfoque mais para a património público.

Canedo ressalta como mudanças trazidas pela reforma a observância dos princípios de contabilidade na área pública e comenta que vários procedimentos patrimoniais, que antes ficavam para segundo plano, já começam a aparecer nas demonstrações financeiras da JTB. Entre as mudanças trazidas pela reforma já com efeitos práticos, destaca as avaliações de bens móveis e imóveis, depreciações, os registos feitos de acordo com o regime do acréscimo referentes aos adiantamentos de

salários, créditos a receber, das obrigações com férias e gratificação de natal e, por fim, a implantação o Plano de Contas único juntamente com a reestruturação das demonstrações financeiras, em especial o balanço patrimonial.

Câncio destaca o registo em base de acréscimo dos elevados valores das obrigações trabalhistas da JTB e também a contabilidade de custos, tendo em vista o fato de ser o coordenador do grupo de trabalho de custos da JTB.

Por sua vez, Luis Marques, sobre as mudanças sintetiza: a base desta mudança é a prática da contabilidade patrimonial.

5.3.2 Mudanças no sistema contabilístico que têm sido implementadas na JTB

Na JTB, o grupo de contas que têm maior peso relativo, no lado do ativo, em termos de valores do balanço patrimonial, são os bens móveis e imóveis. Relativamente ao passivo, são as obrigações trabalhistas, ou seja, salários, férias, gratificação de natal e principalmente os valores líquidos e certos de exercícios passados, reclamados administrativamente ou judicialmente em sentença transitada e julgada, que ainda não foram pagos aos seus servidores por falta de dotação orçamental.

Primeiramente, todos os entrevistados referiram que o Plano de Contas único para toda a federação já está implantado na JTB e configurado para a emissão das demonstrações financeiras reestruturadas conforme as NBCASP e o MCASP, desde o exercício de 2015.

Sobre as demais implementações trazidas pela reforma, Canedo comenta alguns procedimentos patrimoniais, iniciando pelos ativos de maior grau de liquidez.

Canedo comenta que relativamente aos estoques, valores a receber e adiantamentos de salário, os procedimentos de contabilização, estão em fase avançada de implementação na maioria dos TRTs. Segundo este entrevistado, embora estes procedimentos estejam implementados, a verdade é que ainda falta uma auditoria e um sistema informático para validar os valores destas contas divulgados pelos TRTs. Nos adiantamentos salariais são feitos ajustes no final do exercício, porque os valores às vezes não correspondem a realidade. Ainda comenta que os créditos a receber, contabilizados quando realizados, alguns TRTs não registam a baixa, e a maioria das unidades ainda não faz uma previsão para perda de créditos duvidosos; quanto aos estoques, a mesma coisa.

Adicionalmente, cada TRT utiliza um sistema informático diferente, o que dificulta e padronização dos registros na JTB e conseqüentemente aferição da qualidade dessa informação.

Sobre o ativo imobilizado, segundo Canedo, os procedimentos de reconhecimento e mensuração também estão bem adiantados. Porém, constatou-se no início deste processo de reforma que não existia em alguns TRTs, se quer o inventário físico dos bens e a contabilização era registrada no momento da liquidação da despesa, dada a cultura ainda orçamental. Estabeleceu-se o exercício de 2010 como a data de corte para os bens do ativo imobilizado, ou seja, os bens adquiridos antes de 2010, primeiro deveriam ser reavaliados ou feitos testes de imparidades para depois serem depreciados. Nesse pensamento, a STN em 2010, desenvolveu uma macro função, ou seja, uma rotina algorítmica dentro do SIAFI para auxiliar esses procedimentos patrimoniais e com isso o CSJT solicitou a todos os TRTs um trabalho conjunto entre a contabilidade e a gestão patrimonial, para que fizessem uma avaliação dos seus bens de forma a promover o cálculo da depreciação. Assim, esses procedimentos patrimoniais vêm sendo efetuados na maioria dos Tribunais, alguns com sistemas de informação avançados, mas outros de forma precária, ainda em planilhas de *Excel*, devido à restrição orçamental e à diversidade de graus de desenvolvimento entre os Estados brasileiros.

Câncio destaca que houve um grande avanço nos procedimentos patrimoniais do ativo imobilizado, considerando que antes não havia controle de depreciação, do valor patrimonial e nem inventário físico era feito em alguns TRTs, portanto os valores que eram divulgados não refletiam a realidade.

Os ativos intangíveis da JTB deverão ter um impacto relevante no balanço, mas estão em fase inicial de implementação, sendo os principais intangíveis os *softwares* desenvolvidos pelas JTB, como por exemplo os sistemas de folhas de pagamento e principalmente o processo judicial eletrônico (PJE), que ainda não foram reconhecidos e nem mensurados. Estão contabilizados apenas os *softwares* adquiridos de terceiros, que ainda não passaram pelo processo de reavaliação, portanto essas amortizações também não refletem a realidade. Câncio ainda comenta sobre as receitas de cooperação técnica e exclusividade nos depósitos judiciais com instituições financeiras, que antes não eram contabilizadas e agora já começam a aparecer nas demonstrações financeiras.

Relativamente aos passivos da JTB, é consenso que os registros em base de acréscimo das obrigações referentes a férias, gratificação de natal e fornecedores já foram implementados e os valores divulgados são fiáveis. As obrigações trabalhistas de exercícios passados, ainda não pagas, também já estão, em grande parte, contabilizadas, o que tem um grande impacto no passivo do balanço da JTB. Segundo Cândia, estes valores podem ser considerados fiáveis, pois o CSJT está auditando e controlando de forma mais eficiente, inclusive padronizando os procedimentos para o cálculo do valor principal, dos juros, correção monetária, diferentemente do que era feito antes, quando cada TRT calculava esses valores ao seu modo e não havia auditoria dos valores apurados. Quanto à contabilidade de custos da JTB, Cândia comenta que já existe um projeto piloto implantado no TST e que a intenção era implementar nos TRTs até 2020. Porém, atualmente esse projeto está suspenso à espera da nomeação de um comitê gestor que irá dar sequência à implantação; enquanto isso, os dados continuam sendo gerados todos os meses, mas não são consistentes por falta de análise, pessoal disponível, estrutura e apoio dos gestores.

Quanto aos passivos e ativos contingentes, como por exemplo as ações judiciais com valores e sentenças incertas, que deveriam ser registrados em contas de controle e notas explicativas, ainda estão em processo muito incipiente na JTB, bem como o reconhecimento do patrimônio cultural, por exemplos museus, memoriais, obras de arte e livros raros, como o primeiro texto editado no Brasil sobre a Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT).

5.3.3 Dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma na JTB

Como ponto prévio é necessário considerar alguns aspectos importantes na JTB. O CSJT é um órgão de supervisão relativamente novo, foi instalado em 2005, que tem entre as suas funções padronizar procedimentos no âmbito da JTB. Até então, segundo Cândia, os vinte e quatro TRTs, com alguma autonomia administrativa e estruturas próprias, vinham implementando sistemas de informação sem observar uma padronização e produziam informação financeira de acordo com suas próprias necessidades de gestão, direcionadas para o orçamento. Isso gerou uma diversidade de sistemas informáticos e

procedimentos: cada TRT com seus sistemas próprios, sendo que alguns, até há pouco tempo, utilizavam o *Excel* como ferramenta de trabalho para o cálculo da folha de pagamento, outros ainda o utilizam para o cálculo das depreciações, sem contar que esses sistemas não estão preparados para dar suporte às inovações trazidas pela reforma. De acordo com Canedo, essa diversidade de sistemas dificulta a auditoria das informações geradas pelos TRTs. Porém, este entrevistado realça que há projetos em andamento para implementar a padronização dos sistemas de informação em toda JTB, como o sistema único de patrimônio, de folha de pagamento e de gestão de orçamento.

Outro fator a ser considerado, para Canedo e Cândia, é a falta de apoio dos gestores públicos do setor, por não valorizarem a área meio da JTB, ou seja, os setores administrativos onde a contabilidade está inserida. A preocupação dos gestores é com a área fim da JTB, ou seja, a prestação de serviço à sociedade por meio dos julgamentos dos processos de relação de trabalho, e isso reflete o pouco investimento na área da contabilidade. Assim comentou Cândia:

[...] "no nosso órgão a prioridade é sempre a área fim. Então, em termos de recurso orçamentário, em termos de administração, ela sempre prioriza aquilo que está voltado diretamente para a finalística que é o processo jurisdicional, julgar processo" [...].

Outras dificuldades encontradas nos TRTs, no terreno da reforma, comentadas entre os entrevistados são: carência de pessoal qualificado, resistência a mudança de cultura, falta de treinamento e a falta de apoio dos setores que fornecem informação para a contabilidade, tal como folha de pagamento e o setor de patrimônio.

As barreiras para implementar a reforma relativas à resistência à mudança de cultura, carência de pessoal qualificado e a falta de treinamento estão interligadas, sendo umas consequência da outra. Grande parte dos contabilistas ainda procedem como se a contabilidade fosse apenas o controle da execução orçamental, dado serem profissionais acostumados a controlar as fases da receita e da despesa e com pouca formação técnica, para os quais os procedimentos patrimoniais ficaram para o segundo plano por falta de conhecimento ou de cobrança dos gestores públicos. Nesta linha, a STN oferece cursos de formação de multiplicadores em CASP, onde o grupo de apoio da CSJT foram treinados. O CSJT vem oferecendo treinamentos para os profissionais envolvidos diretamente com a reforma nos TRTs, sendo geralmente convocado o responsável pela contabilidade que

depois tem a missão repassar o conteúdo para os demais profissionais envolvidos. A STN também edita o MCASP que descreve rotinas e procedimentos específicos e serve como instrumento orientador aos profissionais de contabilidade. Luis Marques, a este respeito, comentou:

[...] "essas pessoas que tão lá no TRT muitas vezes não têm a formação adequada pra absorver esse tipo de informação. E eu acho que isso aí realmente dificulta bastante o processo de aprendizado e dificulta também o nosso trabalho aqui, porque a gente fica no meio campo entre a STN e os tribunais, tendo que muitas vezes fazer a tradução de certas informações, que quando chegam lá pro contador nos tribunais, eles não têm condições de absorver, porque falta talvez uma base melhor pra alguns deles".

Sobre a dependência da contabilidade de outras áreas, como o setor de patrimônio e folha de pagamento, que são setores importantes porque fornecem dados de grande impacto no balanço da JTB, os profissionais envolvidos geralmente não dão o apoio devido à contabilidade. Assim comentou Canedo:

[...] "o pessoal que trabalha nessa área não são contadores; são, na maioria das vezes, administradores que tá preocupado ali com a gestão, com a logística de material, e muito pouco preocupado com o sistema de informação" [...].

Esta falta de apoio também se justifica porque os respectivos sistemas de informação nessas áreas não estão prontos para gerar informação para ser utilizada por esta nova contabilidade.

5.3.4 Consequências que já se fazem sentir ou que se esperam desta reforma na JTB

Relativamente a esta questão, Canedo sublinha como consequência principal a riqueza de informação que está sendo gerada pela contabilidade e conseqüentemente a transparência das contas públicas. O entrevistado destaca por exemplo, o material de expediente: antes, quando esses bens chegavam ao armazém, eram feitos todos os trâmites legais e nada era feito na contabilidade; hoje a realidade é outra – quando este bem é entregue na JTB, é registado pela contabilidade e já aparece no balanço como uma variação patrimonial.

Este entrevistado explica também que as informações contidas nas demonstrações financeiras estão bem mais fiáveis e algumas decisões de gestão já podem ser tomadas de forma mais informada. Ressalta que a STN desenvolveu o SIAFI

gerencial, que é utilizado para gerar vários tipos de relatórios úteis para diversos utentes voltados ao processo decisório.

Câncio destaca como principal consequência a divulgação dos itens mais relevantes em termos de valores no balanço patrimonial da JTB, que já estão em fase avançada de implementação: o ativo imobilizado e as obrigações trabalhistas. Explica que os TRTs estão mais organizados em termos de controlo do património, pois antes havia alguns que nem faziam inventário dos seus bens, não se dava a devida atenção ao património e hoje a realidade é diferente. Quanto aos valores das obrigações trabalhistas, os procedimentos de cálculo do valor principal, juros e correção monetária estão padronizados em toda a JTB e esses valores são fiáveis e já aparecem no balanço patrimonial. Sublinha finalmente que, assim, os gestores públicos já podem tomar decisões em cima das informações geradas por esta nova contabilidade, desde que estejam assessorados por profissionais que entendam de contabilidade.

5.4 Questionário

Esta secção sintetiza os resultados dos questionários sobre a reforma da CASP na JTB, abordando genericamente as mesmas questões de investigações utilizadas nas entrevistas. O objetivo é complementar e aumentar a validação dos resultados.

No total, são vinte e seis questionários, porém foram processados pelo *software* SPSS, os dados dos vinte e cinco questionários respondidos pelos contabilistas dos Tribunais. Os dados do questionário respondido pelo contabilista geral da JTB será utilizado para discussão dos resultados pois é de grande valia e têm a perspectiva da JTB como um todo, ao contrário dos demais que responderam pelos seus respectivos Tribunais. Lembrando que o contabilista geral da JTB (Marco Canedo) também concedeu entrevista.

O universo dos respondentes pode caracterizar-se pelos aspetos que se descrevem a seguir, e que resultam das questões dos grupos 1 a 3 do questionário.

A maioria dos respondentes têm idade entre os 46 e 55 anos, curso de pós-graduação completo, trabalham a mais de 16 anos na JTB, estão a mais de 8 anos como responsáveis pela contabilidade e são do sexo feminino.

Verifica-se que a maioria dos respondentes estão a trabalhar a mais de 8 anos como responsáveis pela contabilidade dos Tribunais da JTB, isso enriquece este estudo, pois estão nesta função desde o início da reforma da CASP, em 2008, conseqüentemente são experientes. Outro ponto positivo é a boa formação por terem curso de pós-graduação completo.

Antes da apresentação dos resultados atinentes a responder às questões de investigação, abordam-se as ações realizadas no processo das mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB, que correspondem à maioria das perguntas do grupo 4 do questionário. A Tabela 1 mostra os resultados obtidos das perguntas 4.2 a 4.9 que utilizam uma escala de *Likert* com cinco níveis como possibilidade de resposta. Sobre os dados analisados da pergunta 4.1, cuja respostas possíveis eram sim ou não, constata-se que os profissionais da área de contabilidade participaram de treinamentos ou formação continuada sobre a reforma da CASP na maioria dos Tribunais.

Tabela 1: Resultados obtidos nas ações realizadas no processo da reforma

Pergunta Nº	Frequência das respostas/percentual					Total	Média	D.P	Min	Max
	1	2	3	4	5					
4.2	0	0	6	18	1	25	3,80	0,50	3	5
4.2(%)	0%	0%	24%	72%	4%	100%				
4.3	0	0	4	18	3	25	3,96	0,54	3	5
4.3(%)	0%	0%	16%	72%	12%	100%				
4.4	0	0	5	16	4	25	3,96	0,61	3	5
4.4(%)	0%	0%	20%	64%	16%	100%				
4.5	3	1	3	9	9	25	3,80	1,32	1	5
4.5(%)	12%	4%	12%	36%	36%	100%				
4.6	0	0	4	11	10	25	4,24	0,72	3	5
4.6(%)	0%	0%	16%	44%	40%	100%				
4.7	0	0	4	17	4	25	4,00	0,58	3	5
4.7(%)	0%	0%	16%	68%	16%	100%				
4.8	0	0	2	17	6	25	4,16	0,55	3	5
4.8(%)	0%	0%	8%	68%	24%	100%				
4.9	0	2	4	11	8	25	4,00	0,91	2	5
4.9(%)	0%	8%	16%	44%	32%	100%				

4.2-Como avalia o grau de conhecimento, dos profissionais da área contábil do seu Tribunal, sobre as mudanças trazidas pela reforma da contabilidade aplicada ao setor público (CASP)? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento).

4.3-Com a reforma da CASP, o foco da contabilidade deixa de ser orçamentário e passa a ser patrimonial, registrando os atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público. Com relação a essa questão, indique o grau de conhecimento dos profissionais da área contábil do seu Tribunal. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento).

4.4-Nos procedimentos patrimoniais, os registros contábeis deverão respeitar os princípios de contabilidade, em especial, o da competência. Indique o nível de aplicabilidade dos princípios de contabilidade no seu Tribunal. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado).

4.5-Caso ocorra uma despesa sem previsão orçamentária, a contabilidade deverá efetuar o registro desta despesa, mesmo sem orçamento, independentemente do cumprimento das formalidades legais, prevalecendo a essência sobre a forma. Qual o grau atual de aplicação desse procedimento no seu Tribunal? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado).

4.6-O Siafi, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Qual é o grau atual de adequação do SIAFI às mudanças trazidas pela reforma da CASP? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não adequado e 5 para totalmente adequado).

4.7-Quanto ao grau de conhecimento, dos profissionais da área contábil do seu Tribunal, para operacionalizar o SIAFI referente às implementações das mudanças trazidas pela reforma da CASP. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento).

4.8-Sobre o MCASP: o manual de contabilidade aplicado ao setor público procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para implementar a reforma. Quanto ao grau de utilização do MCASP, pelos profissionais da área contábil do seu Tribunal. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhuma utilização e 5 para total utilização).

4.9-O grupo de apoio do CSJT procura dar suporte, tirar dúvidas e orientar a implementação das mudanças da CASP, na Justiça do Trabalho. Quanto ao grau de utilização, pelos profissionais da área contábil do seu Tribunal, do suporte técnico prestado pelo CSJT. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhuma utilização e 5 para total utilização).

Fonte: elaboração própria.

Analisando a Tabela 1 verifica-se que os profissionais da área da contabilidade da JTB entendem possuir um bom nível de conhecimento sobre as inovações trazidas pela reforma, principalmente no que diz respeito à contabilidade patrimonial e à aplicação do regime do acréscimo. As respostas são, ainda, mais positivas a partir da pergunta 4.6. Consideram que o SIAFI está adequado para suportar as inovações da reforma e utilizam muito o MCASP e o grupo de apoio do CSJT em busca de suporte, solução de dúvidas e

orientações para implementar a reforma na JTB. Essa grande utilização do grupo de apoio pelos contabilistas dos TRTs foi comentada durante as entrevistas no CSJT: as quantidades de chamadas por via telefônica é muito grande e foram substituídas por correio eletrônico como forma de controlar e padronizar as orientações repassadas para atender a grande demanda. Verifica-se que apesar dos contabilistas terem um bom conhecimento sobre a reforma, mesmo assim utilizam muito o MCASP e o grupo de apoio para solução de dúvidas.

Porém, a pergunta 4.5 merece destaque, pois pelos dados obtidos constata-se que ainda há Tribunais (12%) cumprindo formalidades legais em detrimento da essência sobre a forma na contabilização dos atos e fatos administrativos. Feijó já alertava durante a entrevista quanto ao reconhecimento de uma despesa sem autorização orçamental, pois poderia acarretar a divulgação de um crime, o que não seria motivador para o contabilista tendo em vista as retaliações políticas.

Os dados da Tabela 1 mostram que têm sido fundamentais para a implantação da reforma na JTB: o alto grau de utilização do MCASP, o suporte técnico oferecido pelo grupo de apoio e também a boa adequação do SIAFI à reforma.

5.4.1 Principais mudanças trazidas pela reforma da CASP na JTB

Esta questão de investigação foi colocada aos inquiridos por meio da pergunta 4.10, aberta e facultativa, onde os profissionais ficaram à vontade para descrever outras mudanças que entendessem, trazidas pela reforma nos seus respectivos Tribunais, além daquelas mencionadas nas perguntas da Tabela 1, tal como o enfoque patrimonial e o atendimento aos princípios de contabilidade. Do total dos vinte e seis questionários, obtiveram-se treze respostas, das quais selecionaram-se:

"A preocupação com os custos, registo dos valores justo dos imóveis".

"Ampliação do controle patrimonial".

"Mudanças decorrentes da introdução do novo plano de contas (PCASP), como: readequação de relatórios devidos às novas contas contabilísticas".

"O registo e controle dos passivos de pessoal sofreram grande mudança, considerando que passaram a ser registrados independentemente da chegada do crédito orçamentário; Reconhecimento de direitos a receber; Foram realizadas reavaliações de bens móveis, de acordo com o disposto na Macrofunção SIAFI relacionada".

"O nosso Regional passou a trabalhar com o registo de depreciação de bens móveis, amortização de bens intangíveis, registo de passivos e registo de despesas pagas antecipadamente".

Mostra-se assim que, em concordância com a revisão de literatura, tanto nas entrevistas como nas respostas aos questionários, as principais inovações trazidas pela reforma da CASP consistem em contabilizar as variações patrimoniais por meio do regime de acréscimo para elaboração das demonstrações financeiras numa mesma estrutura conceitual alinhada às IPSAS, respeitando os princípios de contabilidade e as NBCASP sempre observando a legislação aplicada. Em resumo, são: a prática de procedimentos patrimoniais, aplicação dos princípios de contabilidade, reestruturação das demonstrações financeiras com a implantação do plano de contas único e a contabilidade de custos, já antecipado legalmente desde 1964. Manteve-se os registros pelo regime de caixa modificado para o relato orçamental.

5.4.2 Mudanças no sistema contabilístico que têm sido implementadas na JTB

Para responder esta questão de investigação, no questionário subdividiu-se o grupo de contas dos ativos e dos passivos em dezassete itens. Perguntou-se aos inquiridos sobre o grau de implementação ou de contabilização (reconhecimento e mensuração) dos itens da Tabela 2, no seu Tribunal, numa escala de 1 a 5 (1 para não implementado e 5 para totalmente implementado). A Tabela 2 demonstra o que os inquiridos entendem que se tem implementado na JTB até o exercício de 2015.

Tabela 2: Implementações da reforma na JTB até o exercício de 2015

Descrição	Frequência das respostas/percentual					Total	Média	D.P	Min	Max
	1	2	3	4	5					
5.1	0	0	5	8	12	25	4,28	0,79	3	5
(%)	0,0%	0,0%	20,0%	32,0%	48,0%	100,0%				
5.2	4	1	2	5	13	25	3,88	1,51	1	5
(%)	16%	4%	8%	20%	52%	100%				
5.3	0	2	1	10	12	25	4,28	0,89	2	5
(%)	0,0%	8,0%	4,0%	40,0%	48,0%	100,0%				
5.4	0	2	3	11	9	25	4,08	0,91	2	5
(%)	0%	8%	12%	44%	36%	100%				
5.5	11	1	3	3	7	25	2,76	1,76	1	5
(%)	44,0%	4,0%	12,0%	12,0%	28,0%	100,0%				
5.6	0	1	1	9	14	25	4,44	0,77	2	5
(%)	0%	4%	4%	36%	56%	100%				
5.7	5	3	5	9	3	25	3,08	1,35	1	5
(%)	20,0%	12,0%	20,0%	36,0%	12,0%	100,0%				

5.8	0	2	4	3	16	25	4,32	1,03	2	5
(%)	0%	8%	16%	12%	64%	100%				
5.9	5	2	2	2	14	25	3,72	1,67	1	5
(%)	20,0%	8,0%	8,0%	8,0%	56,0%	1				
5.10	14	1	4	5	1	25	2,12	1,39	1	5
(%)	56%	4%	16%	20%	4%	100%				
5.11	0	0	3	5	17	25	4,56	0,71	3	5
(%)	0,0%	0,0%	12,0%	20,0%	68,0%	100,0%				
5.12	2	1	3	9	10	25	3,96	1,21	1	5
(%)	8%	4%	12%	36%	40%	100%				
5.13	1	0	5	7	12	25	4,16	1,03	1	5
(%)	4,0%	0,0%	20,0%	28,0%	48,0%	100,0%				
5.14	10	2	5	5	3	25	2,56	1,50	1	5
(%)	40%	8%	20%	20%	12%	100%				
5.15	21	1	1	2	0	25	1,36	0,91	1	4
(%)	84,0%	4,0%	4,0%	8,0%	0,0%	1				
5.16	0	0	3	4	18	25	4,60	0,71	3	5
(%)	0%	0%	12%	16%	72%	100%				
5.17	1	0	2	8	14	25	4,36	0,95	1	5
(%)	4,0%	0,0%	8,0%	32,0%	56,0%	100,0%				

5.1-Créditos a receber, (ex.: adiantamentos de férias, 13º, receitas provenientes de contratos por exclusividade dos depósitos judiciais e etc.)

5.2-Estoques com mensuração das saídas pelo custo médio ponderado

5.3-Bens móveis

5.4-Bens imóveis

5.5-Bens do patrimônio cultural (ex.: bens dos museus dos Tribunais, etc.)

5.6-Depreciação dos bens móveis e imóveis.

5.7-Reavaliação e a redução ao valor recuperável (impairment) dos bens móveis e imóveis

5.8-Ativos intangíveis (softwares, PJE, marcas, patentes, licenças e congêneres)

5.9-Amortização dos ativos intangíveis

5.10-Reavaliação e a redução ao valor recuperável (impairment) dos ativos intangíveis

5.11-Obrigações trabalhista, previdenciária e assistencial a empregados, por competência (ex.: 13º salário, férias, passivo com pessoal, precatórios, quintos, urv, pae, etc.)

5.12-Obrigações com fornecedores e contas a pagar por competência

5.13-Provisões por competência

5.14-Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas (ex.: ações judiciais com sentenças incertas)

5.15-Contabilidade de custos

5.16-Novo plano de contas (PCASP)

5.17-Reestruturação das demonstrações contábeis, com a inclusão da demonstração dos fluxos de caixa.

Fonte: elaboração própria

Analisando os resultados, primeiramente observa-se a maioria das respostas dos contabilistas referentes às perguntas 5.16 e 5.17 estão no nível 5 da escala, confirmando que o plano de contas está implementado e conseqüentemente a grande maioria dos contabilistas já adaptaram o PCASP para o desenvolvimento e reestruturação das novas demonstrações na JTB. Nota-se que doze (12) dos dezassete (17) itens da Tabela 2 tiveram a grande maioria das respostas dentro dos níveis 4 e 5, o que confirma que o processo de implementação dos procedimentos patrimoniais está em fase avançada na

JTB. Destaca-se as obrigações trabalhistas, que é um passivo de grande relevância na JTB e, no lado do ativo, os itens dos bens do ativo imobilizado com as respectivas depreciações. Porém verificou-se que as reavaliações e as imparidades desses bens estão em fase intermédia de implementação na maioria das entidades da JTB. Confirmou-se também que a contabilidade de custos (pergunta 5.15), os bens de valor cultural (pergunta 5.5) estão em fase embrionária de implementação na JTB, bem como a divulgação dos ativos e passivos contingentes (pergunta 5.14).

Porém, verifica-se uma inconsistência entre os resultados das entrevistas e dos questionários relativamente aos bens intangíveis. Os resultados das entrevistas apontam que a contabilização dos intangíveis (*software*) estão em fase inicial, enquanto os dados da pergunta 5.8 indicam uma fase avançada de implementação. Esta inconsistência pode dever-se ao fato de os contabilistas dos TRTs não considerarem os *softwares* desenvolvidos diretamente pela JTB, como por exemplo os sistemas de folhas de pagamento e o processo judicial eletrônico (PJE) pois, conforme Canedo, esses *softwares* ainda não foram reconhecidos, ou seja, os contabilistas estão a considerar apenas os *softwares* adquiridos de terceiros.

Relativamente à pergunta 5.1.a, aberta e facultativa, onde os profissionais ficaram à vontade para descrever sobre outras implementações trazidas pela reforma da CASP, verificadas em seus respectivos Tribunais, não relacionadas na Tabela 2, obtiveram-se cinco respostas. Verificou-se que os contabilistas estão a implementar melhores controlos sobre os elementos do património, como nesta resposta:

"Melhor controle mensal dos Passivos com Pessoal e Encargos reconhecidos administrativamente, por servidores, magistrados e classistas, separando o principal, correção monetária e juros, proporcionando melhor transparência desses débitos".

Em suma, constatou-se que grande parte dos itens da Tabela 2, ou seja, das inovações da reforma, estão em fase avançada de implementação na JTB. Porém, embora estes procedimentos estejam implementados, a verdade é que ainda falta uma auditoria para validar quantitativa e qualitativamente as demonstrações financeiras divulgadas pela JTB. Cumpre lembrar que o prazo final para a implementação de todos estes itens está previsto para o exercício de 2021 no governo central e consequentemente na JTB,

conforme referido no anexo da Portaria STN nº 548/2015, onde consta os prazos para implementação dos procedimentos patrimoniais (veja-se Anexo 1).

5.4.3 Dificuldades que têm sido encontradas na implementação da reforma na JTB

Para esta questão, as perguntas foram divididas em dois grupos: das dificuldades específicas e das dificuldades gerais encontradas na implementação da reforma nos respectivos Tribunais.

Sobre as primeiras, o objetivo foi recolher informações sobre as particularidades desta questão de investigação, tendo em vista que os inquiridos estão efetuando os procedimentos operacionais para implementar a reforma diretamente no terreno da JTB. Aos inquiridos perguntou-se sobre quais das dificuldades pontuais, propostas na Tabela 3, que já tinham sido encontradas ou que se esperavam encontrar na implementação da reforma da CASP no seu Tribunal, numa escala de 1 a 5 (1, se a dificuldade não foi/será sentida, e 5 se foi/será muito sentida).

Tabela 3: Dificuldades específicas para implementar a reforma na JTB

Descrição	Frequência das respostas/percentual					Total	Média	D.P	Min	Max
	1	2	3	4	5					
6.1	6	8	3	5	3	25	2,64	1,38	1	5
(%)	24%	32%	12%	20%	12%	100%				
6.2	6	6	5	6	2	25	2,68	1,31	1	5
(%)	24%	24%	20%	24%	8%	100%				
6.3	7	10	4	2	2	25	2,28	1,21	1	5
(%)	28%	40%	16%	8%	8%	100%				
6.4	8	8	3	4	2	25	2,36	1,32	1	5
(%)	32%	32%	12%	16%	8%	100%				
6.5	3	7	5	4	6	25	3,12	1,39	1	5
(%)	12%	28%	20%	16%	24%	100%				
6.6	10	2	2	4	7	25	2,84	1,75	1	5
(%)	40%	8%	8%	16%	28%	100%				
6.7	5	2	2	7	9	25	3,52	1,56	1	5
(%)	20%	8%	8%	28%	36%	100%				
6.8	12	2	5	2	4	25	2,36	1,55	1	5
(%)	48%	8%	20%	8%	16%	100%				
6.9	11	4	0	5	5	25	2,56	1,69	1	5
(%)	44%	16%	0%	20%	20%	100%				
6.10	3	2	2	10	8	25	3,72	1,34	1	5
(%)	12%	8%	8%	40%	32%	100%				
6.11	4	2	5	7	7	25	3,44	1,42	1	5
(%)	16%	8%	20%	28%	28%	100%				
6.12	6	3	2	6	8	25	3,28	1,62	1	5
(%)	24%	12%	8%	24%	32%	100%				
6.13	1	3	2	8	11	25	4,00	1,19	1	5
(%)	4%	12%	8%	32%	44%	100%				
6.14	11	7	3	3	1	25	2,04	1,21	1	5
(%)	44%	28%	12%	12%	4%	100%				

6.1-O serviço de folha de pagamento fornece informações insuficientes para a contabilidade.
6.2-O serviço de patrimônio fornece informações insuficientes para a contabilidade.
6.3-O serviço de compras fornece informações insuficientes para a contabilidade.
6.4-O serviço de almoxarifado fornece informações insuficientes para a contabilidade
6.5-O Serviço Jurídico fornece informações insuficientes para a contabilidade.
6.6-Inexistência de inventário dos bens móveis, imóveis.
6.7-Inexistência de inventário dos ativos intangíveis.
6.8-Inexistência de controle físico de Estoques.
6.9-Complexidade em mensurar as saídas de estoques pelo custo médio ponderado.
6.10-Complexidade em mensurar o primeiro ajuste a valor justo do ativo imobilizado e intangível, por estarem com valores desatualizados, pois antes da reforma não era efetuada a devida depreciação, amortização, reavaliação e impairment.
6.11-Complexidade com a mensuração após o reconhecimento dos ativos imobilizados e intangíveis, ou seja aplicação da reavaliação e da redução ao valor recuperável (impairment).
6.12-Complexidade em mensurar os bens do patrimônio cultural.
6.13-Complexidade em monitorar e acompanhar os processos judiciais para evidenciar os ativos e passivos contingentes, e registrar as provisões.
6.14-Complexidade em determinar taxas e os métodos de depreciação e amortização

Fonte: elaboração própria

Dos resultados da Tabela 3 observa-se que, em todas as questões houve respostas apontando para nenhuma dificuldade (Min=1) e para a máxima dificuldade (Max=5) referente à mesma pergunta. Isso explica-se tendo em vista a autonomia que

cada Tribunal tem de desenvolver seus próprios sistemas de informação; como referido nas entrevistas, alguns até há pouco tempo utilizavam o *Excel* como ferramenta de trabalho para o cálculo da folha de pagamento, outros ainda o utilizam para o cálculo das depreciações. De uma forma geral, isso é consequência dos diferentes graus de desenvolvimento entre os Estados brasileiros.

Verifica-se nas perguntas 6.1 a 6.5 que a obtenção de dados dos setores que interagem com a contabilidade tem grau de dificuldades próximos da média entre os Tribunais, notando-se que o setor de compras tem o menor grau de dificuldade e o setor jurídico um grau maior do que os demais setores. Isso confirma-se na pergunta 6.13, onde se mostra ainda uma grande dificuldade em monitorar e acompanhar os processos judiciais para divulgar os ativos e passivos contingentes para registrar as provisões.

Merecem destaque os resultados da pergunta 6.6 com a maioria das respostas em extremidades opostas, onde há sete Tribunais com máxima dificuldade em inventariar os bens móveis e imóveis e, no outro lado, há dez Tribunais sem qualquer dificuldade. Quanto ao inventário dos bens intangíveis (pergunta 6.7) existem grandes embaraços em reconhecê-los na maioria dos Tribunais com a maioria das respostas nos níveis 4 e 5.

Quanto às existências (estoques), perguntas 6.8 e 6.9, constata-se que a grande maioria dos Tribunais não têm dificuldades com o controlo e a mensuração na saída pelo custo médio ponderado.

Identificou-se também uma grande dificuldade (6.10), na maioria dos Tribunais, em efetuar o primeiro ajuste, ao justo valor, do ativo imobilizado e intangível, por estarem com valores desatualizados, pois antes da reforma não era efetuada a devida depreciação, amortização, reavaliação e *impairment*.

Merecem destaque as respostas à pergunta 6.12, onde a maioria dos contabilistas ficaram dentro das escalas 4 e 5. Porém, nove contabilistas não apontaram problemas em mensurar os bens do património cultural. Existe consenso na literatura sobre a dificuldade de mensurá-los, pois o valor de aquisição é desconhecido, não existe valor de mercado e nem mercados ativos.

Verificou-se que a menor dificuldade (6.14) está em determinar taxas e os métodos de depreciação e amortização. Porém sabe-se das dificuldades em determinar a

vida útil dos bens intangíveis (*software* na JTB) para aplicar taxas de amortização, que foi confirmado na pergunta aberta 6.1.a, discutido mais adiante.

Finalmente, o contabilista geral da JTB considerou como dificuldade máxima os itens das perguntas 6.2, 6.6, 6.7, 6.10 e 6.12.

Ainda relativamente às dificuldades específicas, a pergunta 6.1.a, aberta e facultativa, permitiu saber de outras dificuldades encontradas na implementação de um procedimento específico da reforma, tendo-se obtido nove respostas. Verificou-se que os contabilistas estão com problemas em relação a suporte da informática para adaptar os sistemas administrativos, apoio dos gestores, e obstáculos em obter informações de outros setores. Outras dificuldades referidas foram: determinar o justo valor dos bens e as divergências enormes entre os bens registrados na contabilidade e os encontrados nos inventários. Assim, comentou-se:

"[...] a implementação da depreciação/amortização, no sentido de se ajustar o sistema informatizado existente às novas demandas e em determinar o valor justo dos bens. [...] fazer o inventário anual dos bens, uma vez que, durante décadas, nunca havia sido realizado, o que gerou divergências enormes entre os bens registrados na contabilidade e os encontrados nos inventários".
"Não há inventário de bens intangíveis ou sistema que efetue o controle desses bens, impossibilitando o cálculo adequado da amortização".

Constata-se, assim, que, tanto nas entrevistas como nos questionários, as dificuldades pontuais da JTB está nos procedimentos relacionados com bens móveis, imóveis e intangíveis e isso exige suporte de sistemas informáticos, pessoal qualificado e apoio da gestão. Quanto ao intangível, além dos procedimentos de reconhecimento e aplicação do justo valor, foi detetada a complexidade em determinar a vida útil para o cálculo da amortização. Nessa linha, o estudo de Brusca *et al.* (2016) na América Latina obteve resultados semelhantes ao apontar problemas com os bens do ativo. Segundo os autores existem dificuldades decorrentes da falta de inventários individuais, e é complicado estimar a amortização. Além de determinar o justo valor.

Sobre os problemas em termos gerais no âmbito dos respectivos Tribunais, foi perguntado sobre as dificuldades gerais propostas na Tabela 4, numa escala de 1 a 5 (1, se discorda totalmente e 5 se concorda totalmente):

Tabela 4: Dificuldades gerais para implementar a reforma na JTB

Descrição	Frequência das respostas/percentual					Total	Média	D.P	Min	Max
	1	2	3	4	5					
7.1	8	3	6	6	2	25	2,64	1,38	1	5
(%)	32%	12%	24%	24%	8%	100%				
7.2	3	4	4	7	7	25	3,44	1,39	1	5
(%)	12%	16%	16%	28%	28%	100%				
7.3	7	6	5	4	3	25	2,60	1,38	1	5
(%)	28%	24%	20%	16%	12%	100%				
7.4	2	6	6	9	2	25	3,12	1,13	1	5
(%)	8%	24%	24%	36%	8%	100%				
7.5	5	7	8	4	1	25	2,56	1,12	1	5
(%)	20%	28%	32%	16%	4%	100%				
7.6	5	7	6	7	0	25	2,60	1,12	1	4
(%)	20%	28%	24%	28%	0%	100%				
7.7	7	4	3	7	4	25	2,88	1,51	1	5
(%)	28%	16%	12%	28%	16%	100%				
7.8	7	5	9	4	0	25	2,40	1,08	1	4
(%)	28%	20%	36%	16%	0%	100%				
7.9	5	6	7	5	2	25	2,72	1,24	1	5
(%)	20%	24%	28%	20%	8%	100%				
7.10	4	4	5	6	6	25	3,24	1,42	1	5
(%)	16%	16%	20%	24%	24%	100%				

7.1-Resistência a Mudança de cultura dos profissionais de contabilidade e gestores.
7.2-Exigências tecnológicas, ou seja, adequar os sistemas de informações, do seu Tribunal, ao novo modelo de contabilidade.
7.3-Falta de apoio e comprometimento do Tribunal para promover a reforma
7.4-Carência de pessoal qualificado
7.5- Falta de conhecimento técnico dos contabilistas e servidores
7.6-Falta de suporte e orientações para auxiliar a implementação da reforma
7.7-Falta de comprometimento dos serviços que prestam informações para a contabilidade efetuar os registros. Ex.: serviço de controle patrimonial, folha de pagamento.
7.8-Alto custo para implementação da reforma da CASP.
7.9-Ausência de suporte documental para contabilização
7.10-Falta de cursos oferecidos para aperfeiçoamento e treinamento de pessoal.

Fonte: elaboração própria

Pela Tabela 4 observou-se que, igualmente ao que foi comentado nas dificuldades específicas, em 90% das questões houve respostas apontando para nenhuma dificuldade (Min=1) e também para a máxima dificuldade (Max=5) referente à mesma pergunta, confirmando a desigualdade entre as regiões brasileiras.

A maior das dificuldades apontadas pelos inquiridos refere-se às exigências tecnológicas (pergunta 7.2) para adequar os sistemas de informações ao novo modelo de contabilidade. O contabilista geral da JTB também respondeu como dificuldade máxima a falta desses sistemas de informática nas áreas que fornecem os dados para o registo contabilístico. Este problema também foi apontado na pergunta descritiva das dificuldades específicas, como falta de suporte de informática, o que reforça o

entendimento que a falta de sistemas informáticos é uma barreira muito grande para implantação da reforma na JTB.

Outra dificuldade relevante apontada nos questionários é a carência de pessoal qualificado, com a maioria das respostas no nível 4 da escala, que também foi ratificada no questionário do contabilista geral da JTB. Tal vai ao encontro ao referido nas entrevistas – a grande parte dos contabilistas ainda procedem como se a contabilidade fosse apenas o controlo da execução orçamental, com pouca formação em contabilidade patrimonial. Embora os contabilistas concordem que a carência de pessoal qualificado é uma dificuldade a ser considerada, por outro lado discordam sobre falta de conhecimento técnico deles próprios, fato constatado na pergunta 7.4, onde a maioria das respostas ficou dentro dos níveis 3 a 5, e na pergunta 7.5, onde a maioria das respostas ficou dentro dos níveis 1 a 3, respetivamente.

Constata-se uma inconsistência nas respostas da pergunta 7.10, onde os contabilistas afirmam que há dificuldades em encontrar cursos oferecidos para aperfeiçoamento e treinamento de pessoal, e por outro lado o contabilista geral da JTB não concorda com esse obstáculo. Nesse sentido, como referido nas entrevistas, a STN oferece cursos de formação de multiplicadores em CASP, e o CSJT dá treinamentos para os profissionais envolvidos diretamente com a reforma nos TRTs. O desconhecimento da existência desses cursos pode ser explicado pela falta de divulgação.

Outra inconsistência está na pergunta 7.8, que se refere ao elevado custo para implementar a reforma, sendo considerada pela maioria dos contabilistas a de menor dificuldade entre as propostas. Ao contrário do que foi descrito na revisão de literatura, (capítulo 2). Talvez isso explica-se pela falta de conhecimento dos contabilistas quanto ao custo da reforma, pois é uma informação de gestão.

O contabilista geral aponta como outra dificuldade, de grau máximo, a falta de apoio da alta administração dos Tribunais para promoverem a reforma da CASP. Isso foi justificado nas entrevistas, onde ficou claro que a prioridade da gestão é com a atividade fim da JTB: julgar processos trabalhistas.

Também aqui se colocaram aos inquiridos duas perguntas: a 7.1.a e a 7.1.b, abertas e facultativas. Sobre a primeira pergunta os profissionais referiram-se às dificuldades, propostas na Tabela 4, mas na aplicação de algum procedimento específico.

Obtiveram-se dez respostas, tendo-se verificado novamente que os contabilistas estão preocupados em adaptar os sistemas informáticos para criar relatórios e aperfeiçoar seus controles, como evidenciado nestas respostas:

"Criar relatório de depreciação, amortização e outros procedimentos nos sistemas de controle até então não adaptados".

"A falta de informação sobre ativos e passivos contingentes impossibilita o seu registo contabilístico".

Sobre a segunda pergunta aberta os profissionais descreveram outras dificuldades em termos gerais. Das oito respostas obtidas, destacam-se a implantação da contabilidade de custos e novamente a adaptação dos sistemas informáticos, como nesta resposta:

"Sistema informatizado que facilite e possibilite a implementação do regime de competência [acrécimo] e Identificação dos bens intangíveis que irão sofrer amortização".

Sumariando, em resposta a esta questão de investigação, verifica-se que há dificuldades que são muito sentidas em alguns Tribunais, enquanto em outros constata-se não haver embaraços para o mesmo problema, o que parece ser devido a diferenças de desenvolvimento entre as regiões do Brasil e conseqüentemente entre os Tribunais da JTB. Conclui-se também que um dos principais obstáculos são as exigências tecnológicas, ou seja, a dependência dos sistemas de informação para se implementar a reforma, que ainda não estão adequados com as novas regras da contabilidade. Isso é observado na própria contabilidade, onde há necessidade de criar sistemas informáticos para aperfeiçoar o controlo patrimonial e, principalmente, nas áreas fornecem dados para o registo contabilísticos, como os setores de folha de pagamento, património e jurídico. Outro fato importante verificado é a falta de padronização desses sistemas no âmbito da JTB.

A carência de pessoal qualificado também é uma das dificuldades bem sentida, que parece dever-se a uma certa resistência à mudança de cultura e à falta de cursos para treinamento. Outro ponto que merece destaque é falta de apoio da alta administração, já que os recursos são direcionados para atividade fim da JTB, repercutindo-se desfavoravelmente na contabilidade, que é uma atividade meio nos Tribunais.

Estes resultados confirmam-se tanto nas entrevistas do caso Brasil, como nas do caso JTB, e agora nos questionários, indo também ao encontro à literatura já discutida na secção 5.1.3.

5.4.4 Consequências que já se fazem sentir ou que se esperam desta reforma na JTB

Para responder a esta questão de investigação os contabilistas foram inquiridos sobre as consequências trazidas pela reforma, já sentidas nos seus respetivos Tribunais, propostas na Tabela 5, numa escala de 1 a 5 (1, se discorda totalmente e 5 se concorda totalmente).

Tabela 5: Consequências já sentidas da reforma na JTB

Descrição	Frequência das respostas/percentual					Total	Média	D.P	Min	Max
	1	2	3	4	5					
8.1	1	3	7	5	9	25	3,72	1,21	1	5
(%)	4%	12%	28%	20%	36%	100%				
8.2	2	2	6	7	8	25	3,68	1,25	1	5
(%)	8%	8%	24%	28%	32%	100%				
8.3	2	2	5	8	8	25	3,72	1,24	1	5
(%)	8%	8%	20%	32%	32%	100%				
8.4	2	5	10	4	4	25	3,12	1,17	1	5
(%)	8%	20%	40%	16%	16%	100%				
8.5	10	4	6	3	2	25	2,32	1,35	1	5
(%)	40%	16%	24%	12%	8%	100%				
8.6	3	3	8	8	3	25	3,20	1,19	1	5
(%)	12%	12%	32%	32%	12%	100%				
8.7	10	3	4	7	1	25	2,44	1,39	1	5
(%)	40%	12%	16%	28%	4%	100%				

Fonte: elaboração própria

Analisando os resultados apresentados na Tabela 5, nas perguntas sobre fiabilidade da informação gerada, transparência, prestação de contas e imagem verdadeira do património (8.1, 8.2, 8.3 e 8.6), verificou-se que as respostas da grande

maioria dos contabilistas ficaram dentro dos níveis 3 a 5 da escala, o que leva a concluir que essas consequências já começam a ser sentidas nos Tribunais.

Sobre a avaliação de desempenho da gestão (pergunta 8.4) verifica-se que a maioria das respostas ficaram no nível 3, donde se pode concluir que grande parte dos contabilistas não concordam e nem discordam desta questão.

Sobre a mensuração dos custos e a valorização do profissional de contabilidade como consequências já sentidas, os contabilistas não concordam, ficando a maioria das respostas no nível 1 da escala, ou seja, discordam totalmente.

As respostas do questionário do contabilista geral ficou de acordo com a maioria dos contabilistas dos Tribunais. Sobre outras consequências da reforma, colocada por meio da pergunta descritiva (8.1.a), das dez respostas obtidas, destacam-se:

"Muito embora o foco da CASP seja o patrimônio, o orçamento ainda continua sendo o tema principal no TRT. As decisões não são tomadas com base nas demonstrações financeiras, mas sim, pelos valores do orçamento."

"Atualmente estamos na fase de «arrumar a casa», ou seja, buscando registrar todos os atos e fatos, atentando para o regime de competência [acréscimo], evidenciação [divulgação] de todos os passivos..."

"A transparência das obrigações relacionadas a Pessoal ficaram mais evidentes, bem como o reconhecimento de receitas próprias por competência, deram mais transparência aos atos e fatos da Gestão".

Em síntese, embora a reforma esteja em processo de implementação e as decisões de gestão ainda continuem a ser tomadas com base no orçamento, verifica-se que as consequências já começam a ser sentidas na JTB. O balanço patrimonial já reflete o patrimônio bem mais próximo da realidade, considerando que os elementos patrimoniais de maior impacto estão em processo avançado de implementação. Consequentemente isso aumenta a transparência, melhora a prestação de contas e algumas decisões podem ser tomadas com base nas informações geradas. Corroborando com os resultados obtidos nas entrevistas. Porém, em aproximação aos resultados da PwC (2013), constatou-se que está muito remoto o processo de mensuração da avaliação de desempenho dos gestores, para o que é necessário uma contabilidade de custos que meça o valor dos serviços prestados à sociedade e, acima de tudo, que o profissional contabilista seja valorizado. Por fim, sabe-se que os gestores públicos brasileiros não têm a cultura de tomar decisões com base nas demonstrações financeiras, mas isso poderá ser mudado na medida em que a contabilidade começar a produzir informações de qualidade, o que não estava ocorrendo antes da reforma.

5.5 Análise documental

Com a implantação do Plano de Contas único, em 2014, foi possível reestruturar as demonstrações financeiras: balanço orçamental, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstrações das variações patrimoniais, mutações do património líquido e a inclusão da demonstração dos fluxos de caixa. Assim, verifica-se, em 2015, que as demonstrações financeiras aparecem pela primeira vez formatadas de acordo com as novas regras trazidas pela reforma. Incluindo como novidade a demonstração dos fluxos de caixa, que tem seu uso limitado na JTB, pois este órgão gera um valor muito pequeno de caixa, sendo totalmente dependente das transferências de recursos do governo central, além de não poder contrair empréstimos e financiamentos junto das instituições financeira.

Conforme tem vindo a ser explicado, a reforma da CASP brasileira não trouxe alterações no sistema orçamentário, mas agregou procedimentos de contabilidade patrimonial, com foco na divulgação do património público. Neste contexto, a análise documental recairá sobre o balanço patrimonial (BP) visto que é a demonstração que, divulgando o património das entidades, sofreu alterações significativas com a reforma.

Assim, serão analisados os BPs consolidados da JTB, juntamente com as respetivas notas explicativas, recorrendo-se quando necessário ao balancete analítico com a informação detalhada por contas, para completar, dado que nos BPs são apresentados de uma forma sintética. O objetivo é verificar o que foi realmente implementado na JTB, tendo em vista as inovações trazidas pela reforma. Para isso compararam-se os BPs dos exercícios de 2008, último exercício antes da reforma, e de 2015, exercício base das demonstrações financeiras de 2016, primeiro ano das novas demonstrações financeiras. Nos Anexos 2, 3 e 4 apresentam-se as demonstrações financeiras consolidadas da JTB dos exercícios de 2008 e 2015 e as notas explicativas respetivamente. As demonstrações financeiras de 2015 foram extraídas da *internet* do sítio da STN²⁵ e as de 2008 foram solicitadas por *e-mail* ao grupo de apoio do CSJT juntamente com os balancetes analíticos de 2008 e 2015 e as notas explicativas, por não estarem disponíveis *online*.

²⁵ <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/demonstracoes-contabeis-dcon>

5.5.1 Análise comparativa

Constata-se que o BP do exercício de 2008, conforme a Lei nº 4.320/64, era estruturado em ativo e passivo financeiro e permanente, tinha um cariz orçamental, pois esta estrutura era classificada em função da dependência ou não de autorização orçamental, ou seja, eram registados no ativo e passivo financeiro os eventos que não dependiam de autorização orçamental enquanto no ativo e passivo permanente os eventos que dependiam de autorização legislativa para serem realizados ou exigidos. Com essa estrutura também se calculava o *superavit* financeiro no próprio BP, que ainda é utilizado como fonte de recursos para o próximo orçamento.

Analisando a estrutura do balanço patrimonial de 2015, nota-se que está conforme as NBCASP. A classificação de ativo e passivo financeiro e permanente, face a 2008, foi alterada para ativo e passivo circulante e não circulante, ficando idêntico a do setor empresarial brasileiro conforme prega a teoria da contabilidade. Esta nova classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, ou seja, aparecem no BP em ordem decrescente de liquidez as rúbricas do ativo e em ordem decrescente de exigibilidade as rúbricas do passivo.

Constata-se, assim, que no BP de 2015, relativamente a 2008, houve a desagregação das contas de compensação e deixaram de ser apresentados os ativos e passivos financeiros e permanentes. Porém, verificou-se que essa informação passou a ser apresentada por meio de quadros anexados ao BP, por força das exigências da Lei nº 4.320/64.

Outro ponto constatado foi a ausência de Notas Explicativas (NE) às demonstrações financeiras de 2008, pois naquela época não eram exigidas, enquanto no exercício de 2015, as NE aparecem com informações adicionais e relevantes e passam a figurar como uma demonstração obrigatória com o objetivo de facilitar a compreensão das demonstrações financeiras e torná-las mais transparentes e úteis para os seus diversos utentes. As NE (veja-se Anexo 4) esclarecem que no exercício de 2015 houve a introdução de novas práticas contabilísticas na JTB, pois foram contabilizadas as obrigações trabalhistas e reclassificados os registos já efetuados de forma padronizada, a fim de possibilitar a individualização de cada tipo de passivo em suas respetivas

categorias, o que não era feito antes da reforma. Explicam que a JTB obteve no exercício de 2015 um resultado patrimonial negativo, apontando como principais causas a diferença de valores entre o resultado negativo no reconhecimento e contabilização das obrigações trabalhistas e de precatórios²⁶ e o resultado positivo da valorização e ganhos com ativos e desincorporação de passivos. Informam ainda que as reavaliações foram feitas aplicando-se o justo valor, onde os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliações e perdas por imparidades foram registrados em contas de resultado que tiveram impactos no patrimônio líquido.

5.5.2 Análise comparativa do conteúdo dos BPs da JTB

O objetivo desta análise foi verificar as inovações da reforma na JTB efetivamente já implantadas e visíveis nas demonstrações financeiras.

Como já referido, a principal inovação trazida pela reforma da CASP no Brasil foi a contabilização das variações patrimoniais através do regime de acréscimo para elaboração das demonstrações financeiras. Em 2008, o balanço patrimonial era elaborado em base de caixa modificado, não respeitava os princípios de contabilidade; conseqüentemente, as variações patrimoniais não eram reconhecidas na sua totalidade, cumpriam meramente as formalidades legais e não visavam ao atendimento da essência sobre a forma.

Isso é confirmado no BP de 2008 da JTB, onde se verifica claramente que, no lado dos ativos, não eram realizados os procedimentos contabilísticos, trazidos pela reforma, para divulgar o patrimônio. Prova disso é que as contas que representam a depreciação, amortização e os ativos intangíveis aparecem com seus saldos com valor zero no BP e as imparidades e os bens de patrimônio cultural (e.g., museus, memoriais, obras de arte e livros raros, que fazem parte dos acervos dos Tribunais) nem constam no BP de 2008. Conseqüentemente, infere-se que as reavaliações dos bens do imobilizado também não eram realizadas, apresentando valores históricos registrados mediante a liquidação da despesa.

²⁶ Precatórios são requisições de pagamento expedidas pelo Judiciário para cobrar de municípios, Estados ou da União, o pagamento de valores devidos após condenação judicial definitiva.

Relativamente às demais contas da estrutura do BP de 2008, verifica-se que estava em desacordo com a teoria da contabilidade e também contaminado pela diversidade de contas de natureza orçamental, como por exemplo a conta de restos a pagar não processados²⁷, que aparece no lado do passivo. O conceito de passivo, conforme as IPSAS, resulta de fatos passados e representa obrigações presentes. Portanto, um compromisso sem lastro não pode ser considerado uma obrigação, mas assim era a conduta por força da Lei nº 4.320/64 (Castro, 2013).

Quanto ao BP de 2015, a realização dos procedimentos patrimoniais e a utilização do regime de acréscimo ficam evidentes ao detetar que os grupos de contas de maior relevância em termos de valores da JTB, os bens do ativo imobilizado e as obrigações trabalhistas, aparecem com transparência qualitativa e quantitativa no BP. Observaram-se os procedimentos contabilísticos patrimoniais pela atualização dos valores das contas, nomeadamente a depreciação, amortização e perdas por imparidades; os ativos intangíveis apresentaram-se com seus respectivos valores, o que não acontecia em 2008. Consequentemente, infere-se que as reavaliações dos bens do imobilizado também foram realizadas, pois particularmente os testes de imparidade estão associados à determinação do justo valor dos bens, que pode conduzir à redução (imparidade) ou aumento (reavaliação) do seu valor registado. As reavaliações dos bens do ativo imobilizado foram efetivamente confirmadas pelas NE, que esclareceram a utilização do justo valor como base de mensuração. Constatou-se ainda que os bens de património cultural não apareceram destacados no BP de 2015; porém, verificou-se pelo balancete analítico que aparecem incluídos no mesmo grupo de contas dos bens móveis e imóveis, descritos como obras de arte e museus.

No lado do passivo, constatou-se que o grupo relevante, as obrigações trabalhistas, aparecem descritas e com valores expressivos separados em passivo circulante (curto prazo) e não circulante (longo prazo), ou seja, as obrigações exigidas até o exercício seguinte e as demandas exigidas após o final do exercício seguinte respetivamente. Isso não era transparente em 2008 devido à diversidade de contas de natureza orçamental com denominações genéricas. As contabilizações desses passivos também foram confirmadas pelas NE.

²⁷ Valores para o quais houve o compromisso da despesa, mas esta não foi processada.

As contas de créditos a receber, adiantamentos, estoques, fornecedores e provisões, aparecem em ambos os BPs de 2008 e 2015. Conforme se apurou pelos questionários e pelas entrevistas, estas contas já estão num processo avançado de implementação. Ainda assim, do ponto de vista da teoria da contabilidade, os valores dessas contas no BP de 2015 são mais fiáveis, por serem contabilizados conforme as regras das NBCASP e das IPSAS, e principalmente por respeitarem o regime do acréscimo com perspectiva de longo prazo, ao contrário do BP de 2008.

Finalmente, com o objetivo de possibilitar uma análise comparativa de valores entre os BPs, foi transformada a estrutura do BP de 2008 na mesma formatação do BP de 2015, lembrando que o primeiro foi elaborado em base de caixa modificado e o segundo em base de acréscimo. A Tabela 6 mostra esse comparativo em moeda brasileira (R\$).

Tabela 6: Comparativo entre os BPs da JTB de 2008 e 2015 (milhares de Reais (R\$))

ATIVO	2015	2008	PASSIVO	2015	2008
Circulante	1 483 765	602 253	Circulante	2 223 476	356 370
Caixa/equivalentes	1 369 145	561 993	Obrig. trabalhistas	1 532 217	233 368
Outros créditos	83 819	15 877	Fornecedores	22 415	8 738
Inventário	29 447	24 090	Provisões	253 673	23 971
Valores antecipados	1 354	293	Outras obrigações	415 171	90 293
Não Circulante	3 981 156	1 955 401	Não Circulante	953 785	4 178
Outros créditos	20 970	363	Obrig. trabalhistas	953 272	4 067
Bens móveis/imóveis	3 883 143	1 955 038	Outras obrigações	513	111
-Depreciações	442 938	0	Total Passivo	3 177 261	360 548
-Imparidades	6 868	0			
Intangível	77 043	0	Património Líquido	2 287 660	2 197 106
-Amortizações	28 264	0			
Total do Ativo	5 464 921	2 557 654	Total Passivo + PL	5 464 921	2 557 654

Fonte: elaboração própria.

Analisando a Tabela 6, comprova-se o analisado qualitativamente. No ativo, observa-se realmente as maiores variações de valores nos bens móveis e imóveis (ativo imobilizado). Em 2015, as contas de depreciação, imparidades, intangível e amortização aparecem com seus respectivos valores, em 2008 antes da reforma, os saldos destas contas estavam com valor zero no BP. No passivo, comprova-se as maiores variações de valores nas obrigações trabalhistas que estão divididas em circulante e não circulante.

Assim, constata-se que houve um aumento considerável nos valores dos totais do ativo e do passivo exigível de 2015 em relação ao exercício de 2008. Estes acréscimos nas contas do ativo são praticamente iguais em termos proporcionais com os valores acrescidos nas contas do passivo, ficando praticamente inalterado o valor do patrimônio líquido de 2015 em relação ao de 2008.

Sumariando, esta breve análise documental comprova que as consequências da reforma já se fazem sentir na JTB com a introdução de novos procedimentos patrimoniais, tanto do lado do ativo como no lado do passivo exigível, designadamente com o reconhecimento e mensuração, respetivamente dos bens móveis, imóveis, intangíveis e das obrigações trabalhistas de curto e longo prazos. Corroborando com os resultados obtidos nas entrevistas e nos questionários.

Considerando que a reforma tem previsão para total implementação em 2021, ainda é prematuro tirarem-se conclusões. Porém, confirma-se que o balanço patrimonial atual já começa divulgar o patrimônio da JTB muito mais perto da realidade e sem estar contaminado com a informação orçamental, como era antes da reforma. Sublinha-se que a implantação do Plano de Contas único, em 2014, foi um avanço muito significativo, pois as informações relatadas começam a ter comparabilidade em uma mesma base concetual alinhada às normas internacionais, bem como permitindo a consolidação das demonstrações financeiras.

6 Conclusões, limitações e recomendações

Este estudo analisou a reforma da contabilidade aplicada ao setor público do Brasil, considerando o período de 2008 (início da reforma) a 2015 (último exercício encerrado) utilizando uma abordagem essencialmente qualitativa com dois estudos de casos. O caso Brasil, com entrevistas, serviu de base, dando uma perspectiva macro e diretrizes gerais para prosseguir a investigação nas particularidades no terreno da reforma, o caso da JTB, onde houve uma triangulação na análise dos resultados obtidos por meio de três ferramentas de coleta de dados: entrevistas, questionários e análise documental. Esta triangulação contribuiu para maximizar a validade dos resultados e reduzir erros por interpretações subjetivas.

Os resultados demonstram que o CFC, com atuação pró-ativa juntamente com a STN, têm sido os promotores da reforma da CASP no Brasil. Com a convergência do setor empresarial às normas internacionais, iniciada em 2007, o CFC viu a oportunidade de alargar seu campo de atuação, pois até 2007 nunca havia editado normas para área pública, trazendo a contabilidade patrimonial para o setor público. Por seu lado, a STN, com a obrigação de consolidar as contas públicas nacionais, precisando para isso de uma mesma estrutura conceitual para a CASP em toda a Federação, e com a necessidade de reformar a Lei nº 4.320/64, viu em 2008 ambiente favorável para promover a reforma.

Esta união entre o CFC e a STN que constituiu uma base representativa da Federação (GTCON) para participar do processo da reforma, é um fator positivo a ser considerado para que a reforma obtenha êxito, pois não foi imposta por pressões de organismos financeiros internacionais, tendo surgido das necessidades e interesses internos da entidade da classe profissional (CFC) e de uma secretaria do Ministério da Fazenda (STN).

Quando se pensou em introduzir a contabilidade patrimonial no setor público, segundo as entrevistas para o caso Brasil, optou-se pelas IPSAS, pois eram e continuam sendo a única referência internacional chancelada pelos organismos internacionais. Por outro lado, era importante alinhar o Brasil a outros países, inserindo-o nos melhores padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Constatou-se, no entanto, que, à data de 2016, ainda não houve a convergência às IPSAS, considerando que as NBCASP apenas estabelecem uma estrutura conceitual para

a CASP alinhada às normas internacionais. Assim, a STN para dar prosseguimento ao processo da reforma, edita e atualiza anualmente o MCASP dentro da legislação aplicada, fundamentando-se diretamente nas IPSAS, quando não encontra suporte nas NBCASP.

Verificou-se também que a Lei nº 4.320, ainda, não foi reformada e continua a ser o principal diploma legal da CASP. Assim, no início da reforma, em 2009, o Tribunal de Contas da União era contra a introdução da contabilidade patrimonial no setor público por não ter previsão legal explícita, alegando que a harmonização contabilística aos ditos padrões internacionais não poderiam prevalecer sobre a Lei nº 4.320/64 enquanto lei base. Isso foi uma dificuldade constatada e referida pelos entrevistados no caso Brasil, considerando que os Tribunais de Contas são órgãos fiscalizadores importantes para implementar a reforma.

Sobre as principais dificuldades e consequências já sentidas da reforma da CASP, verificou-se semelhanças entre os casos Brasil “macro” e JTB “micro”. Em particular no setor judiciário do trabalho, constatou-se que há grandes dificuldades em alguns Tribunais, enquanto em outros verificou-se não haver embaraços para o mesmo problema, o que se explica pela diferença de desenvolvimento entre as regiões do Brasil e conseqüentemente entre os Tribunais da JTB. Por conta disto, a implementação da reforma não está sendo feita de forma linear em todo o país, nem nos Tribunais da JTB.

O principal obstáculo apontado à implementação das reformas é a dependência dos sistemas de informação que ainda não estão adequados com as novas regras da contabilidade e nem padronizados no âmbito da JTB. A carência de pessoal qualificado também foi uma das dificuldades verificadas, que parece dever-se a uma certa resistência à mudança de cultura e à falta de cursos para treinamento. Estas dificuldades poderiam ser reduzidas se houvesse apoio da alta administração, pois os investimentos são direcionados mais para atividade fim da JTB, repercutindo-se desfavoravelmente na contabilidade, que é uma atividade meio nos Tribunais.

Considerando que a reforma tem previsão para ser totalmente implementada até 2021 no governo central, ainda é prematuro tirarem-se conclusões completas sobre as suas consequências e benefícios. Porém, o caso JTB, pelas entrevistas, questionários e análise documental, permitiu constatar que as consequências já começaram a ser

sentidas «no terreno», designadamente considerando que o balanço patrimonial de 2015 reflete o património já bem mais próximo da realidade do que antes da reforma.

Por último, os entrevistados referiram que os gestores públicos brasileiros continuam a tomar decisões tendo como base apenas o orçamento, pois não têm a cultura de utilizar as demonstrações financeiras. Essa cultura poderá ser mudada na medida que a contabilidade começar a produzir informações de qualidade e ter utilidade para tomada de decisões de seus diversos utentes, conseqüentemente aumentando a transparência, mensurando o desempenho dos gestores públicos e melhorando a capacidade de prestação de contas à sociedade.

Quanto aos contributos, este estudo colabora para disseminar o conhecimento e melhorar a formação dos profissionais envolvidos nesse processo de reforma no Brasil, em especial os da JTB. Também é de fundamental importância para os académicos, governantes, gestores públicos, contabilistas, órgãos de controlo e de finanças públicas, uma vez que estes são os atores envolvidos diretamente no processo da reforma. Este estudo também pode trazer contributos para outras realidades externas, pois vários países estão no processo de avanço para a normativo internacional, e neste caso foi analisada a experiência brasileira, que é um país de referência para outros da América Latina. Este estudo poderá ser alargado a outros setores da Administração Pública brasileira, que são mais ricos em atividades e transações que permitem melhor analisar a implementação de tudo o que a reforma pretende mudar (e.g. Município/Estado).

Por fim, a reforma está em processo de implementação e ainda há um longo caminho a percorrer e, considerando a amplitude do tema estudado, fazem-se necessárias investigações futuras sobre:

- Análise da qualidade e da utilidade da informação que está sendo gerada pela reforma da CASP do Brasil;
- Análise do grau de implantação da reforma da CASP entre os Estados brasileiros, com explicação das eventuais divergências;
- Análise do custo-benefício da implantação da reforma da CASP nos municípios brasileiros; e,

- Sugere-se que este estudo seja replicado, tendo como estudo de caso um ente federado, como um Município ou um Estado.

Referências bibliográficas

- Adde, T. V.; de Iudícibus, S.; Ricardino Filho, Á. A.; Martins, E. (2014) "A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a Contabilidade Pública Brasileira." *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(spe), 321-333.
- Antipova, T.; Bourmistrov, A. (2013) "Is Russian Public Sector Accounting in the Process of Modernization? An Analysis of Accounting Reforms in Russia." *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.
- Araújo, I. d. P. S. (2014) "50 Anos da Lei nº 4.320/64: 2014, o ano da contabilidade aplicada ao setor público." *Academia Brasileira de Ciências Contábeis - ABRACICON*, Fevereiro - Março - Abril. Nº 7. Edição Especial., 54.
- Araya-Leandro, C.; Caba-Pérez, M. D. C.; López-Hernandez, A. M. (2016) "The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards." *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265-283.
- Arnaboldi, M.; Lapsley, I. (2009) "On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity." *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Augustinho, S. M.; de Oliveira, A. G.; Guimarães, I. A. (2015) "Disclosure e accountability nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social." *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(2).
- Bardin, L. (1977) *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Benito, B.; Brusca, I.; Montesinos, V. (2007) "The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs." *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Borges, T. B.; Mario, P. d. C.; Carneiro, R. (2013) "A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional." *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-491.
- Bresser-Pereira, L. C.; Spink, P. (2006) *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV Editora.
- Brusca, I.; Gómez-villegas, M.; Montesinos, V. (2016) "Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America." *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.

- Brusca, I.; Montesinos, V.; Chow, D. S. L. (2013) "Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain." *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Caba-Pérez, C.; Lopes, A. H. (2007) "Latin–American public financial reporting: recent and future development." *Public Administration and development*, 27(2), 139-157.
- Castro, D. P. D. (2013) *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- CFC (2007) *Resolução CFC nº 1.111/2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade*. Disponível em: Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx> acessado em: 01 mar. 2016.
- CFC (2008a) *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf acessado em: 01 mar. 2016.
- CFC (2008b) *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. (10 mar. 2016. Available online: Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf.
- CFC (2008c) *Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137/2008 e 1.366/2011. Aprovam as NBC T 16.1 a 16.11. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)*. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_28092015.pdf acessado em: 10 mar. 2016.
- CFC (2010) *Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS), editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) handbook 2010, traduzidas para o português do Brasil*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf acessado em: 28 mar. 2016.
- Chan, J. L. (2008) *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues, apresentado em IPSAS workshop, University of Napoli*. Disponível em: <http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>. Acessado em 31 mai. 2016.1).

- Chan, J. L. (2010) "As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento." *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 4(1), 1-17.
- Christiaens, J.; Reyniers, B.; Rollé, C. (2010) "Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study." *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Comissão-Europeia (2013) *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros. Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e Parlamento Europeu*. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/europa/Paginas/DetailIniciativaEuropeia.aspx?BID=4817> acessado em: 20 mai. 2016.
- Cruvinel, D. P.; Lima, D. V. d. (2011) "Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade." *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(3).
- DiMaggio, P. J.; Powell, W. W. (2005) "A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais." *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- Dutra, T. A. D. G. L.; Jesus, M. A. (2012) "Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais de contabilidade pública: um estudo comparado entre o Brasil e países desenvolvidos da OCDE." *XV encontro AECA. Esposende*.
- Feijó, P. H. (2013) *Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: Gestão Pública
- Feijó, P. H.; Bugarim, M. C. C. (2008) "Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público." *Revista Brasileira de Contabilidade*. São Paulo, 173, 79.
- Filho, J. E. B. (2015) *Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva*. 2ª edição edition. São Paulo: Atlas.
- Fragoso, A. R.; Macêdo, J. M. A.; de Gusmão Lopes, J. E.; Ribeiro Filho, J. F.; Pederneiras, M. M. M. (2012) "Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP." *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(4).

- Galera, A. N.; Bolívar, M. P. R. (2007) "The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries." *Public administration and development*, 27(5), 413-425.
- Gama, J. R.; Duque, C. G.; de Almeida, J. E. F. (2014) "Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up." *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183-206.
- Gomes, P. S.; Fernandes, M. J.; Carvalho, J. B. D. C. (2015) "The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders." *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.
- IPSASB (2011) *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, third Edition*. 2016. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm> acessado em: 13 jun. 2016.
- IPSASB (2014) *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8> acessado em: 20 mai. 2016.
- IPSASB (2015a) *Handbook of international public sector accounting pronouncements Vol. I*. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-I.pdf> acessado em: 20 mai. 2016.
- IPSASB (2015b) *Handbook of international public sector accounting pronouncements Vol.II*. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-II.pdf> acessado em: 20 mai. 2016.
- IPSASB (2016) *Fact Sheet. April*. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-April-2016.pdf> acessado em: 20 mai. 2016.
- Jorge, S. (2012a) "Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva internacional (I)." *Revista da OTOC*(152), 47-52.
- Jorge, S. (2012b) "Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva internacional (II)." *Revista da OTOC*(152), 40-45.

- Jorge, S. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Portugal. In Brusca, I. et al. (Eds), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (Palgrave Macmillan)*. 156.
- Jorge, S. M.; Carvalho, J. B. d. C.; Fernandes, M. J. (2007) "Governmental accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(4), 411.
- Kohama, H. (2014) *Contabilidade Pública: Teoria E Prática*. 14ª edição edition. São Paulo: Atlas.
- Lapsley, I. (1999) "Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?" *Financial Accountability & Management*, 15(3-4), 201-207.
- Lapsley, I.; Mussari, R.; Paulsson, G. (2009) "On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform." *European Accounting Review*, 18(4), 719-723.
- Lima, D. V. d. (2014) "50 Anos da Lei nº 4.320/64: Desafios e Perspectivas." *Academia Brasileira de Ciências Contábeis - ABRACICON*, Fevereiro - Março - Abril. Nº 7. Edição Especial., 22 e 23.
- Lima, D. V. d.; Guedes, M. A.; Santana, C. M. (2009) "As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil." *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2).
- Machado, N. (2014) "Entrevista Nelson Machado, trata da Contabilidade de Custos no âmbito da Administração Pública." *DCON em Revista - Demonstrações Contábeis da União - Secretaria do Tesouro Nacional*, 3, set/2014, 7-11.
- Manes-Rossi, F.; Cohen, S.; Caperchione, E.; Brusca, I. (2016) "Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box." *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Nascimento, L. S. d. (2007) *A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007. Tributação, Orçamento e*

Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. Florianópolis (SC).

Disponível em

:http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXIIPTN/a_reforma_da_contabilidade_governamental.pdf acessado em 08/04/2016.

Oliveira, E. R. d.; Ferreira, P. (2014) *Métodos de investigação: Da interrogação à descoberta científica*. Vida Economica Editorial.

OROC (2015) *ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS. IPSASB publica novas normas. revista OROC jan-mar/2015.* Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/68/Mundo.pdf>. acessado em: 10 jun. 2016.

Oulasvirta, L. (2014) "The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study." *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.

Pestana, M. H.; Gageiro, J. N. (2014) *Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições sílabo.

Pina, V.; Torres, L. (2003) "Reshaping public sector accounting: an international comparative view." *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334.

Pina, V.; Torres, L.; Yetano, A. (2009) "Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches." *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.

PwC (2013) *PricewaterhouseCoopers. Uma nova era na contabilidade governamental.* 1981-8610. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/assets/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey-contab-13e.pdf> acessado em: 10 abr. 2016.

Reis, H. d. C. (2014) "50 Anos da Lei nº 4.320/64: Regime de caixa ou competência. Eis a questão." *Academia Brasileira de Ciências Contábeis - ABRACICON*, Fevereiro - Março - Abril. Nº 7. Edição Especial., 33 e 43.

Rosa, M. B. (2013) *Contabilidade do setor público: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas*. 2ª edição edition. São Paulo: Atlas

- Silva, L. M. d. (2008) *NBCASP: A grande reforma na contabilidade pública*. Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>. Acedido em: 16/04/2016.
- Silva, L. M. d. (2011) *Contabilidade Governamental Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas.
- Silva, V. L. d. (2012) *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V.; Camargo, G. B. d.; Amaral Filho, A. C. C. d.; Slomski, V. G. (2010) "A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo." *Revista de Administração Pública*, 44(4), 933-937.
- STN (2016) SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Apontamentos do curso multiplicadores de CASP promovido pela STN em fevereiro. In. Brasília: ESAF.
- Torres, L.; Pina, V. (2003) "Local government financial reporting in the USA and Spain. A comparative study." *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(115), 153-183.
- Vieira, R.; Major, M. J.; Robalo, R. (2009) *Investigação Qualitativa em Contabilidade*. In Major e Vieira. (eds), *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Yin, R. K. (2001) *Estudo de caso: planeamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.

Legislação brasileira

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Decreto nº 6.976/2009.

Decreto nº 7.482/2011.

Lei nº 4.320/1964.

Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Lei nº 10.180/2001.

Lei nº 11.638/2007

Lei nº 11.941/2008

Lei nº 12.249/2010

Portaria MF nº 184/2008.

Portaria conjunta STN/SOF nº 1/2014.

Portaria STN nº 749/2009.

Portaria STN nº 510/2014.

Portaria STN nº 700/2014.

Portaria STN nº 548/2015.

Anexos

Anexo 1 - Quadro A2: Prazos de implantação dos procedimentos contabilísticos patrimoniais, em ordem cronológica para o governo central.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contabilísticos (a partir de)	Verificação pelo Siconfi ²⁸ (a partir de)
3. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
4. Reconhecimento, mensuração e divulgação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e perdas por imparidades (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
10. Reconhecimento, mensuração e divulgação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
11. Reconhecimento, mensuração e divulgação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
12. Reconhecimento, mensuração e divulgação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e divulgação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
17. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e imparidades.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
1. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
2. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões por competência.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
6. Divulgação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
15. Reconhecimento, mensuração e divulgação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortizações, reavaliações e perdas por imparidades.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)

²⁸Sistema de Informações Contabilísticas e Fiscais do Setor Público Brasileiro, da STN, responsável pela coleta, tratamento e divulgação de informações contabilísticas e fiscais dos entes da Federação. É uma importante ferramenta para assegurar a consistência da informação contabilística utilizada para elaborar o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), previsto no art. 51 da LRF.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábilísticos (a partir de)	Verificação pelo Siconfi ²⁸ (a partir de)
8. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos bens de infra-estrutura; respetiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliações e perdas por imparidades.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
18. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos estoques.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
9. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos bens do património cultural; respetiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e perdas por imparidades (quando passível de registo segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
14. Reconhecimento, mensuração e divulgação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortizações e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos demais aspetos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

Fonte: Anexo a Portaria STN nº 548/2015

Anexo 2 - Balanço patrimonial JTB 2008

ATIVO		PASSIVO	
TITULOS	2009	2008	TITULOS
ATIVO FINANCEIRO	650.620.938,86	568.367.445,86	PASSIVO FINANCEIRO
DISPONIVEL	754.579,14	432.123,60	DEPOSITOS
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	754.579,14	432.123,60	CONSIGNACOES
CREDITOS EM CIRCULACAO	645.798.815,23	561.561.302,51	RECURSOS DO TESOURO NACIONAL
CREDITOS A RECEBER	1.252,11	35.041,69	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS
LIMITE DE SAQUE CIVINC DE PAGAMENTO	530.139.362,50	470.406.098,34	OBRIGACOES EM CIRCULACAO
RECURSOS A RECEBER PARA PAGAMENTO DE RP	115.658.200,62	91.120.160,56	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS
VALORES EM TRANSITO REALIZAVEIS	0,00	1,92	FORNECEDORES - DO EXERCICIO
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	4.067.544,49	6.374.019,75	FORNECEDORES - DE EXERC. ANTERIORES
VALORES DIFERIDOS	4.067.544,49	6.374.019,75	PESSOAL A PAGAR - DO EXERCICIO
ATIVO NAO FINANCEIRO	2.265.243.912,09	1.989.286.939,64	PRECATORIOS
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	70.573.098,41	33.592.662,59	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
CREDITOS EM CIRCULACAO	44.538.273,60	9.502.704,52	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR
RECURSOS A RECEBER PIPAGTO DE RP-RETIFIC	-115.658.200,62	-91.120.160,56	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
CREDITOS ADMINISTRATIVOS	3.405,12	3.794,06	A LIQUIDAR
DIREITOS RESPONSAVEIS	1.280.676,74	1.213.972,50	VALORES EM TRANSITO EXIGIVEIS
ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS	158.402.073,84	99.389.866,69	RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMENTO DE RP
OUTROS CREDITOS EM CIRCULACAO	510.316,52	15.231,83	OUTRAS OBRIGACOES A PAGAR
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	26.034.824,81	24.089.958,07	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO
ESTOQUES	26.034.824,81	24.089.958,07	VALORES DIFERIDOS
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	208.012,12	293.473,96	PASSIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO
DESPESAS ANTECIPADAS	208.012,12	293.473,96	DEPOSITOS EXIGIVEIS A LONGO PRAZO
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	604.557,94	362.910,07	PASSIVO NAO FINANCEIRO
DEPOSITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	65.279,52	36.258,58	OBRIGACOES EM CIRCULACAO
RECURSOS VINCULADOS	65.279,52	36.258,58	DIVIDAS POR INSUFICIENCIA DE CREDITOS/RECU
CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	539.278,42	326.651,49	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
CREDITOS DA UNIAO, ESTADOS E MUNICIPIOS	476.360,62	263.733,69	PROVISOES
CREDITOS A RECEBER	62.917,80	62.917,80	RECURSOS A LIBERAR PARA RESTOS A PAGAR
PERMANENTE	2.193.858.243,62	1.955.037.893,00	RECURSOS A LIBERAR PIPAGTO DE RP-RETIFIC
IMOBILIZADO	2.193.782.934,09	1.955.037.893,00	OUTRAS OBRIGACOES TRIBUTARIAS
BENS MOVEIS E IMOVEIS	2.198.349.833,15	1.955.037.893,00	PRECATORIOS A PAGAR (ANTERIORES 05/05/2000)
DEPRECIACOES, AMORTIZACOES E EXAUSTOES	-4.566.899,06	0,00	PRECATORIOS A PAGAR (A PARTIR 05/05/2000)
INTANGIVEL	75.309,53	0,00	RETIFICACAO DE RP NAO PROCESSADOS A LIQUID
ATIVO REAL	2.915.864.850,95	2.557.654.385,50	EXIGIVEL A LONGO PRAZO
			4.311,42
			4.067.241,54
			4.311,42
			1.141.804.870,88
			1.774.059.980,07
			1.774.059.980,07
			1.774.059.980,07
			0,00
			2.915.864.850,95
			2.557.654.385,50



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

TÍTULO	BALANÇO PATRIMONIAL - OFSS	EXERCÍCIO	2009	EMISSÃO	24/03/2010	MES	DEZEMBRO
SUBTÍTULO	15000 - JUSTIÇA DO TRABALHO (SUPERIOR) - DIRETA,INDIRETA E FUNDOS					PÁGINA	2
ORGÃO SUPERIOR							

ATIVO		PASSIVO			
TÍTULOS	2009	2008	TÍTULOS		
ATIVO COMPENSADO	2.579.527.193,63	1.043.929.998,97	SITUAÇÃO PATRIMONIAL PASSIVA	2009	2008
COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS	2.579.527.193,63	1.043.929.998,97	PASSIVO COMPENSADO	-2.915.864.850,95	-2.557.654.385,50
RESPONSABILIDADES POR VALORES, TÍTULOS E B	20.474.149,41	21.330.119,51	COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	2.579.527.193,63	1.043.929.998,97
GARANTIAS DE VALORES	68.053.210,55	61.523.502,98	VALORES, TÍTULOS E BENS SOB RESPONSABILIDA	20.474.149,41	21.330.119,51
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	0,00	7.611.264,60	VALORES EM GARANTIA	68.053.210,55	61.523.502,98
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	772.955.727,81	428.266.514,31	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	0,00	7.611.264,60
OUTRAS COMPENSAÇÕES	1.718.044.105,86	525.198.597,57	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUADAS	772.955.727,81	428.266.514,31
ATIVO	5.495.392.044,58	3.601.584.384,47	COMPENSAÇÕES DIVERSAS	1.718.044.105,86	525.198.597,57
			PASSIVO	5.495.392.044,58	3.601.584.384,47

Anexo 3 - Balanço patrimonial JTB 2015

ATIVO		2015	2014	PASSIVO	
ESPECIFICAÇÃO				ESPECIFICAÇÃO	
ATIVO CIRCULANTE		1.483.765.986,35	1.536.079.830,72	PASSIVO CIRCULANTE	1.494.913.094,85
Caixa e Equivalentes de Caixa		1.369.145.296,86	1.442.101.011,12	Obrigações Trabalh., Previd. e Assist. a Pagar a Curto Prazo	1.092.371.279,88
Créditos a Curto Prazo		-	-	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	-
Créditos Tributários a Receber		-	-	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	21.451.611,94
Clientes		-	-	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	208,08
Créditos de Transferências a Receber		-	-	Obrigações de Repartição a Outros Entes	-
Empréstimos e Financiamentos Concedidos		-	-	Provisões de Curto Prazo	204.545.768,00
Dívida Ativa Tributária		83.819.310,67	62.366.658,17	Demais Obrigações a Curto Prazo	176.544.435,83
Dívida Ativa Não Tributária		-	-		
(-) Ajustes para Perdas em Créditos de Curto Prazo		-	-		
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo		29.447.125,04	30.897.710,45		
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo		1.354.253,78	714.450,98		
Estoques		-	-		
VPDs Pagas Antecipadamente		-	-		
ATIVO NÃO CIRCULANTE		3.981.155.721,78	3.418.642.700,75	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	757.188.056,65
Ativo Realizável a Longo Prazo		20.969.654,22	142.566,51	Obrigações Trabalh., Previd. e Assist. a Pag. de Longo Prazo	757.188.056,65
Créditos a Longo Prazo		54.571,81	-	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	756.468.006,40
Créditos Tributários a Receber		-	-	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	-
Clientes		-	-	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	-
Empréstimos e Financiamentos Concedidos		-	-	Provisões de Longo Prazo	-
Dívida Ativa Tributária		-	-	Demais Obrigações a Longo Prazo	720.050,26
Dívida Ativa Não Tributária		54.571,81	-	Resultado Diferido	-
(-) Ajustes para Perdas em Créditos de Longo Prazo		-	-	TOTAL DO PASSIVO EXIGÍVEL	2.252.101.151,51
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo		20.915.092,41	142.566,51		
Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo		-	-		
Estoques		-	-		
VPDs Pagas Antecipadamente		-	-		
Investimentos		-	-	ESPECIFICAÇÃO	2015
Participações Permanentes		-	-	Patrimônio Social e Capital Social	-
Participações Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial		-	-	Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC)	-
Participações Avaliadas pelo Método de Custo		-	-	Reservas de Capital	-
(-) Red. ao Valor Recuperável de Participações Permanentes		-	-	Ajustes de Avaliação Patrimonial	-
Propriedades para Investimento		-	-	Reservas de Lucros	-
Propriedades para Investimento		-	-	Demais Reservas	35.520.755,38
(-) Depreciação Acumulada de Propriedades p/ Investimentos		-	-	Resultados Acumulados	2.252.139.884,18
(-) Redução ao Valor Rec. de Propriedades para Investimentos		-	-	Resultado do Exercício	-538.459.646,98
Investimentos do RPSS de Longo Prazo		-	-	Resultados de Exercícios Anteriores	2.702.621.379,96
Investimentos do RPSS de Longo Prazo		-	-	Ajustes de Exercícios Anteriores	87.978.151,20
(-) Redução ao Valor Recuperável de Investimentos do RPSS		-	-	(-) Ações / Cotas em Tesouraria	-
Demais Investimentos Permanentes		-	-	TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.287.660.639,56
		-	-		

ATIVO		PASSIVO	
ESPECIFICAÇÃO	2015	2014	ESPECIFICAÇÃO
Demais Investimentos Permanentes	-	-	
(-) Redução ao Valor Recuperável de Demais Invest. Perm.	-	-	
Imobilizado	3.883.143.485,68	3.348.501.155,02	
Bens Móveis	768.997.741,55	746.202.366,67	
Bens Imóveis	1.213.158.275,25	1.100.137.918,93	
(-) Depreciação/Amortização/Exaustão Acum. de Bens Móveis	-437.292.264,41	-353.935.552,26	
(-) Redução ao Valor Recuperável de Bens Móveis	-6.868.269,29	-	
Bens Imóveis	3.114.145.744,13	2.602.298.788,35	
(-) Depr./Amortização/Exaustão Acum. de Bens Imóveis	3.119.792.353,98	2.609.169.168,96	
(-) Redução ao Valor Recuperável de Bens Imóveis	-5.646.609,85	-6.870.380,61	
Intangível	77.042.571,88	69.998.959,22	
Softwares	77.042.571,88	69.998.959,22	
(-) Amortização Acumulada de Softwares	105.307.050,26	88.069.622,13	
(-) Redução ao Valor Recuperável de Softwares	-28.264.478,38	-18.070.662,91	
Marcas, Direitos e Patentes Industriais	-	-	
Marcas, Direitos e Patentes Industriais	-	-	
(-) Amortização Acumulada de Marcas, Direitos e Patentes Ind	-	-	
(-) Redução ao Valor Recuperável de Marcas, Direitos e Pat.	-	-	
Direitos de Uso de Imóveis	-	-	
Direitos de Uso de Imóveis	-	-	
(-) Amortização Acumulada do Direito de Uso de Imóveis	-	-	
(-) Redução ao Valor Recuperável Direito de Uso de Imóveis	-	-	
Diferido	-	-	
Diferido	-	-	
(-) Amortização Acumulada	-	-	
TOTAL DO ATIVO	5.464.921.708,13	4.954.722.531,47	TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
			5.464.921.708,13
			4.954.722.531,47

ATIVO		PASSIVO	
ESPECIFICAÇÃO	2015	2014	ESPECIFICAÇÃO
ATIVO FINANCEIRO	1.383.531.925,63	1.724.034.063,57	PASSIVO FINANCEIRO
ATIVO PERMANENTE	4.081.385.782,50	3.230.686.467,90	PASSIVO PERMANENTE
SALDO PATRIMONIAL	-	-	SALDO PATRIMONIAL
			1.269.942.625,40
			2.656.537.250,97
			1.538.441.831,76
			2.198.449.457,81
			905.659.422,01
			1.850.613.651,65

Quadro de Compensações

ATIVO		PASSIVO	
ESPECIFICAÇÃO	2015	2014	ESPECIFICAÇÃO
ESPECIFICAÇÃO / Saldo dos Atos Potenciais Ativos	973.469.340,24	1.075.097.721,24	ESPECIFICAÇÃO / Saldo dos Atos Potenciais Passivos
SALDO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	973.469.340,24	1.075.097.721,24	SALDO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS
			1.310.655.407,13
			1.179.997.325,93



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL

EXERCÍCIO 2015 PERÍODO
DEZ(Encerrado)

EMISSÃO 29/03/2016 PÁGINA
3

TÍTULO	BALANÇO PATRIMONIAL - OFSS
SUBTÍTULO	15000 - JUSTIÇA DO TRABALHO (SUPERIOR) - ADMINISTRAÇÃO DIRETA
ÓRGÃO SUPERIOR	15000 - JUSTIÇA DO TRABALHO

VALORES EM UNIDADES DE REAL

ESPECIFICAÇÃO	ATIVO		PASSIVO	
	2015	2014	2015	2014
ESPECIFICAÇÃO / Saldo dos Ativos Potenciais Ativos				
Execução dos Ativos Potenciais Ativos	973.469.340,24	1.075.097.721,24	1.310.655.407,13	1.179.997.325,93
Garantias e Contragarantias Recebidas a Executar	114.705.793,92	98.547.069,82	-	-
Direitos Conventados e Outros Instrumentos Cong	-	-	438.151,02	525.140,00
Direitos Contratuais a Executar	858.763.546,32	976.550.651,42	1.310.217.256,11	1.179.472.185,93
Outros Ativos Potenciais Ativos a Executar	-	-	-	-
TOTAL	973.469.340,24	1.075.097.721,24	1.310.655.407,13	1.179.997.325,93

DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DEFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DEFICIT FINANCEIRO
Recursos Ordinários	-32.258.700,24
Recursos Vinculados	145.848.000,47
Seguridade Social (Exceto RGPS)	19.078.399,10
Operação de Crédito	-16.298.393,13
Outros Recursos Vinculados a Órgãos e Programas	143.298.997,17
Demais Recursos	-231.002,67
TOTAL	113.589.300,23

Anexo 4 – Notas Explicativas 2015

ÓRGÃO: JUSTIÇA DO TRABALHO

Nº	DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
1	Introdução ou Alteração de Práticas Contabilísticas	<i>A partir do mês de Novembro, a Setorial da JT, para atender à orientação do TCU, determinou a contabilização dos Passivos com Pessoal e a reclassificação dos registros já efetuados, em contas correntes específicas, por meio de uma inscrição genérica própria criada pela Setorial de forma padronizada, a fim de possibilitar a individualização de cada tipo de passivo em suas respectivas categorias (Ativo, Inativo, Pensionista, servidores, magistrados, principal, correção monetária, juros, etc).</i>
2	Resultados do Exercício	<i>O órgão obteve no exercício de 2015 um resultado patrimonial negativo de R\$ 538.459.646,98. As principais causas desse déficit foram 1) o reconhecimento e contabilização de passivos com pessoal e de precatórios no valor de R\$ 1.790.282.868,16, especialmente nos meses de novembro e dezembro, nos quais a incorporação de passivos desse tipo alcançou os valores respectivos de R\$ 491.683.557,98 e R\$ 573.589.165,49; 2) a contabilização de provisão para pagamento de RPV constantes da proposta orçamentária para 2016 no valor de R\$ 150.250.000,20 e 3) o resultado positivo do título Valorização e Ganhos c/ Ativos e Desincorporação de Passivos, no valor de R\$ 1.336.836.958,04.</i>
3	Reavaliação e Perdas por imparidades	<i>As reavaliações foram feitas utilizando-se o valor justo. Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação e perdas por imparidades (impairment) foram registrados em contas de resultado e tiveram, respectivamente, os seguintes impactos no patrimônio: R\$ 429.753.930,08 e R\$ 59.925.957,90.</i>
4	Conciliação de Imóveis	<i>Este órgão fez a conciliação dos Bens Imóveis de Uso especial registrados, verificando se os valores registrados no SPIUnet estão compatíveis com os valores registrados no SIAFI. Verificou-se que estão compatíveis, com exceção das UG's 080018, 080020 e 080025, que registraram restrição em sua conformidade contábil no mês de dezembro/2015.</i>
5	Ajustes de exercícios Anteriores	<i>Os valores contabilizados no exercício 2015 diretamente na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores são decorrentes de: Transferência de valores registrados em RPNP em liquidação para RPNP a liquidar, devido a indicação indevida para "em liquidação" em 2014, valor de R\$ 2.938.890,93; Passivos de exercícios anteriores, referentes à folha de pagto. R\$ 40.738,72; Passivos de 2014, referentes à folha de pagto. R\$ 137.099,45; Registro de depreciação acumulada de exercícios anteriores, em razão de alguns bens não estarem sofrendo depreciação, por falha no sistema de material permanente, valor de R\$ 222.219,32; Passivos de exercícios anteriores, referentes a fornecedores R\$ 54.492,67; Passivos de exercícios anteriores, referentes à folha de pagto. R\$ 169.966,46; Registro de baixa de softwares - Vencimento das licenças em exercícios anteriores R\$ 52.030,00; Registo de adiantamento de contribuições futuras para a FUNPRESP, conf. Mens. CFIN/CSJT 40/2015 R\$ 221.810,93; Passivo de exercícios anteriores, referente a reembolso de despesas paga por servidor R\$ 300,00; Anulação parcial da NL 128, ref. registro de baixa de softwares com venc. das licenças em exerc. anteriores R\$ 3.150,00; Registro de doação de bens móveis ocorrida em 2014 R\$ 3.763,90C e R\$ 5.073,31 D.</i>

6	Eventos Subsequentes	<i>Informa-se a ocorrência de sinistro na obra 1B39 - construção do complexo trabalhista do trt da 18ª Região, em Goiania. O fato ocorreu no mês de setembro de 2015 e o efeito sobre o Patrimônio Líquido será quantificado em momento oportuno para pedido de crédito orçamentário necessário para cobrir os prejuízos incorridos.</i>
---	----------------------	--

Nº	DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
1	(A)	<i>Mais de 90% das VPA referem-se a transferências financeiras: cota recebida pela setorial financeira 080017 e subrepases recebidos da Setorial pelas UG. Numa análise horizontal no decorrer do exercício, verifica-se que a mesma foi influenciada pelos seguintes fatos: 1 - no mês de janeiro, há um volume maior de recursos subrepasados devido ao pagamento de férias dos servidores; 2 - em julho, houve a aprovação dos créditos adicionais e o subrepase ocorreu em agosto de 2015, isto provocou uma diferença negativa, na ordem de R\$ 604.215.351,07, nos volumes dos valores subrepasados; 3 - o mês de dezembro é influenciado por diversos fatos que justificam um maior volume de transferência financeira, tais como: pagamento de 13º salário; maior execução orçamentária e financeira de projetos; é disponibilizada toda cota de atividade, até mesmo para fazer face à inscrição em RP; há créditos adicionais autorizados no final do exercício, etc.</i>
2	(B)	<i>As Desincorporações de Passivos representaram entre 4 e 8% das VPA's. Isto devido a necessidade de cancelamento de obrigações no último trimestre dada as insubsistências da mesmas.</i>
2	(C)	<i>A ARRECAÇÃO ACUMULADA COM TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TOTALIZOU, AO FINAL DO EXERCÍCIO, O VALOR DE R\$ 460.961.654,85, E DECORRE DA ARRECAÇÃO PRINCIPALMENTE DE CUSTAS E EMOLUMENTOS DA JUSTIÇA DO TRABALHO. OBSERVANDO O COMPORTAMENTO DA EVOLUÇÃO DA RECEITA, VERIFICA-SE O ACRÉSCIMO NA ARRECAÇÃO NOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO, CHEGANDO A UM VOLUME MENSAL DE R\$ 44.173.834,96, R\$ 44.526.146,00, RESPECTIVAMENTE, E UM DECRÉSCIMO NO MÊS DE DEZEMBRO, ARRECADANDO O VALOR DE R\$ 35.668.860,86. . PRODUTO DA ARRECAÇÃO FOI DESTINADA TOTALMENTE AO TESOURO NACIONAL.</i>
6	(D)	<i>Houve incremento substancial na VPA de reavaliação de imobilizado a partir do mês de abril, especialmente nos meses de julho, setembro e dezembro, devido a ajustes realizados pelas UG,s visando a equalizar os valores do SIAFI com aqueles constantes do SPIU-NET.</i>

Nº	DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
1	(A)	<i>Quase a metade do total das VPD (de 38,59% a 54,08%) referem-se a transferências financeiras: recursos financeiros devolvidos pela setorial financeira do órgão (UG 080017) ao Tesouro Nacional e aqueles devolvidos pelas UG ao órgão setorial.</i>
2	(B)	<i>Ao longo do Exercício, de 20 a 27% dos recursos dispendidos referem-se ao pagamento da folha de pessoal ativo, sendo que, em dezembro, ocorreu o maior volume de gastos em valores absolutos, devido ao incremento sazonal na despesa de pessoal desse mês, por ser a última folha do ano.</i>
3	(C)	<i>Nos últimos meses do exercício, a partir de outubro, houve incremento substancial na VPD Incorporação de Passivos, devido à determinação da Setorial para que as UG revissem e atualizassem seus débitos, especialmente os passivos com Pessoal, e os valores relativos a Precatórios constantes ou não da proposta orçamentária.</i>
4	(D)	<i>Ao longo do Exercício, de cerca de 8,5 a 6% dos recursos dispendidos no ano referem-se ao pagamento de pessoal inativo, sendo que, em dezembro, ocorreu o maior volume de gastos</i>

		<i>em valores absolutos, devido ao incremento sazonal na despesa de pessoal desse mês, por ser a última folha do ano.</i>
5	(E)	<i>Ao longo do Exercício, de cerca de 4 a 5,6% do total das VPD referem-se a Encargos Patronais incidentes sobre a folha de pagamento (CPSSS), sendo que, em novembro, ocorreu o maior volume de gastos em nesse tipo de despesa.</i>
6	(F)	<i>No mês de Dezembro, atendendo à determinação da TCU e da SOF, a UG Setorial 080017, contabilizou a provisão dos valores estimados para pagamento de RPV constantes da proposta orçamentária para 2016, R\$ 150.250.000,20, que nesse mês representaram 3,32% das VPD.</i>
7	(G)	<i>Ao longo do Exercício, de cerca de 2,5 a 4,3% dos recursos dispendidos no ano referem-se ao pagamento de serviços contratados pelas unidades para dar suporte às atividades de funcionamento. Em valores absolutos, o maior volume de gastos dessa natureza ocorreu no mês de dezembro.</i>
8	(H)	<i>A partir de abril, especialmente nesse mês e em dezembro, as unidades procederam à reavaliação de seu patrimônio, resultando em gastos com redução a valor recuperável (impairment) e/ou ajustes para perdas.</i>
9	(I)	<i>Houve forte impacto na VPD relativa a Juros e Encargos de Mora, devido à contabilização, realizada nos meses de novembro e dezembro, pela UG 080008, de despesas dessa natureza reconhecidas em seu passivo.</i>

Apêndices

Apêndice 1 - Quadro A1: Objetivos e inovações das NBCASP

NBCASP	OBJETIVO	INOVAÇÕES
NBC T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Orientação geral e apresentação de definições básicas que deverão nortear o desenvolvimento dos demais tópicos, dentro de uma coerência conceitual e científica concatenadas.	Definição do campo de aplicação da CASP; Conceituação de unidade contabilística = a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público resultará em novas unidades contabilísticas
NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contabilísticos	Definir o patrimônio público e estabelecer quais sistemas contabilísticos devem permear a máquina pública com vistas a garantir a mensuração correta, a divulgação adequada e a transparência das ações governamentais, além de integrar os sistemas legais existentes, atendendo, sobretudo, aos preceitos contabilísticos.	Mudanças conceituais de ativo e passivo, Classificando-os em circulante e não circulante, conforme as IPSAS, antes dividia-se em financeiro e permanente. O sistema contabilístico foi estruturado em subsistemas de informação, antes denominava-se sistemas contabilísticos, excluiu-se do sistema financeiro com a inclusão do subsistema de custos.
NBC T 16.3 Planeamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contabilístico	Estabelecer bases para o controle contabilístico do planeamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em seus planos hierarquicamente interligados.	Agrega o controle contabilístico dos instrumentos de planejamento, que estão hierarquicamente interligados: o plano plurianual-PPA(nível estratégico); a lei de diretrizes orçamental-LDO(orientações para elaboração do orçamento) e a lei orçamental anual-LOA(nível operacional).
NBC T 16.4 Transações no Setor Público	Estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público	Determina que as transações do setor público devem ser registadas com base no princípios de contabilidade e nas NBCASP.
NBC T 16.5 Registo Contabilístico	Estabelecer critérios para o registo contabilístico dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio.	Destaca os princípios da oportunidade e do acréscimo, onde os registos devem ser efetuados independentemente da execução orçamental. Destacando o foco patrimonial da contabilidade, onde a substância deva prevalecer sobre a forma.
NBC T 16.6 Demonstrações Financeiras	Estabelecer o conjunto de demonstrações contábeis capazes de fornecer a adequada divulgação dos principais aspetos da gestão pública, contribuindo para o acesso à informação e para a compreensibilidade da administração pública, no seu conjunto ou de algum órgão ou entidade considerados individualmente.	Estabelece uma base conceitual, reestrutura todas as demonstrações financeiras, inclui a demonstração dos fluxos de caixa e torna as notas explicativas obrigatórias e no mesmo nível das demais.
NBC T 16.7 Consolidação das Demonstrações Financeiras	É o conhecimento e a disponibilização de macros agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.	Define conceitos e forma de se tratar a consolidação já prevista na LRF. Antes não se fazia consolidação porque não eram eliminadas as transações feitas entre os órgãos e entidades integrantes do consolidado.
NBC T 16.8 Controle Interno	Estabelecer os aspetos relevantes para o controle interno como um conjunto coordenado, organizado e complexo de princípios, normas, métodos e procedimentos que interagem entre si para auxiliar no alcance dos objetivos	Confirmação de que os controles internos são importantes para garantir razoável grau de eficiência, eficácia do sistema de informação contabilística. Ampliando seu campo de atuação para o patrimônio das entidades públicas.

	propostos pela organização e pelo suporte do sistema de informação contábilística, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.	
NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão	Estabelecer os aspectos conceituais para a adoção da prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos, como forma de avaliação e divulgação adequada do patrimônio público, além de avançar na convergência com as normas internacionais.	Obrigatoriedade de aplicação dessa norma, típica do setor privado, no setor público.
NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.	A inovação está na mudança de foco, de orçamental para patrimonial. Institui a contabilização dos bens de uso comum. Traz regras de avaliação patrimonial utilizadas no setor privado, como reavaliação ao justo valor ou valor de mercado e o teste de imparidades, ou seja, redução ao valor de recuperável.
NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e divulgação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).	Ratifica a instituição da contabilidade de custos, embora já prevista na legislação mais ainda não implantada.

Fonte: adaptado de (CFC, 2008c) e Castro (2013).

Apêndice 2 – Guião das entrevistas do caso Brasil

GUIÃO - Entrevista Semiestruturada

Reforma da CASP: o caso Brasil

a) Quais as principais razões que levaram o Brasil a reformar a contabilidade aplicada ao setor público (CASP)?

A.1) Houve pressões externas, como por exemplo do FMI?

b) Quais são as principais razões, no contexto brasileiro, em adotar as IPSAS?

c) Quais são as desvantagens das normas internacionais (IPSAS)?

c.1) O caso da Finlândia - não adotou as IPSAS.

c.2) IPSAS são baseadas IRFS que são direcionadas para grandes empresas cotadas em bolsa, por isso precisão de informações gerenciais, o que não acontece com os setor público.

d) Em que estágio se encontra o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público?

e) Quais as principais mudanças na CASP, trazidas pela reforma?

f) Quais os principais obstáculos e dificuldades que esta reforma está enfrentando?

g) Em que estágio está o processo de implantação do sistemas de custos da União?

g) Quais as principais estratégias utilizadas para concretizar as mudanças esperadas?

h) O que se espera com a reforma da contabilidade do setor público brasileiro (consequências)?

h.1) Os gestores, governantes e os políticos irão utilizar as novas informações trazidas pela reforma para melhor aplicar os recursos públicos? Ou será direcionada para utilizadores externos, como FMI, Tribunais de Contas e Ministério da Fazenda?

h.2) As contas públicas ficará transparente para a sociedade? Irá facilitar para que o cidadão comum compreenda se o seu dinheiro está sendo bem aplicado?

h.3) Contribuirá para diminuir a corrupção no Brasil?

Apêndice 3 – Guião das entrevistas do caso Justiça do Trabalho

GUIÃO - Entrevista Semiestruturada

Grupo de apoio à reforma da CASP: o caso da JTB.

Nome do entrevistado:

Formação académica: Graduação em que área? Mestrado? Doutorado?

Experiência Profissional: Quantos anos na Justiça do Trabalho? Cargo e função.

Quanto tempo no grupo de apoio à reforma CASP?

Questões a colocar ao entrevistado

Considerações Gerais

- a) Os profissionais da contabilidade do setor público da Justiça do Trabalho estão preparados para reforma? Houve treinamento? Qual?
- b) Os sistemas de informática (SIAFI) foram atualizados e estão prontos para processar as mudanças trazidas pela reforma? Quais? Ex: reestruturação das DFs, Fluxo de caixa e plano de contas.
- c) O MCASP aborda os procedimentos contabilísticos de forma clara e simples? Está sendo utilizado para esclarecer dúvidas?
- d) Qual foi o treinamento dado aos servidores dos serviços que prestam informações à contabilidade. Como é caso do serviço de controle patrimonial? Eles estão cientes da reforma?
- e) Houve apoio da Presidência/Direção Geral para implementar a reforma?

Questões de investigação:

- 1 - Quais as mudanças trazidas pela reforma da CASP, na Justiça do Trabalho?**
- 2 - Quais foram implementadas, até o momento, na Justiça do Trabalho?**
- 3 - Quais as dificuldades encontradas na implementação da reforma?**
- 4 - Quais as consequências da reforma, já sentidas?**

Considerações Pontuais:

- a) Ativo imobilizado
 - a.1) bens móveis e imóveis
 - a.2) Intangíveis
 - a.3) Bens de infra-estrutura

- a.4) Bens património cultural
- b) Ativo Intangível, já há valores no balanço?
- e) Implantação da reavaliação periódica dos ativos; há uma data de corte em algum Tribunal.
- c) PERDAS POR IMPARIDADES
- d) DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
- g) Quais as provisões que já foram implementadas?
 - g.1) Provisões X Contingências Passivas.
- h) Em que estágio está o processo de implantação do sistemas de custos
- i) Plano de contas único;
- j) Reestruturação das Demonstrações Financeiras; automatizadas?
- k) Notas explicativas. É obrigatório, onde está?

Regularização patrimonial

- Inventários?
- Localização física, descrição e definição de valores dos bens
- Atribuição de responsabilidades aos gestores do património

Acompanhamento dos valores dos bens

- Atualização conforme comportamento dos preços de mercado (reavaliação)
- Registo do desgaste por uso e obsolescência (depreciação)
- Perdas por imparidades

Integração da Contabilidade com outros setores da Administração Pública

- **Setor jurídico:** para o registo dos ativos e passivos contingentes
- **Setor de Património:** para registo dos valores atualizados e ajustados dos bens
- **Setor de Pessoal:** para registo das provisões de 13º e férias, salários e encargos a pagar

Apêndice 4 - Perguntas do questionário aos contabilistas-chefes da JTB

Questionário sobre a reforma da contabilidade aplicada ao setor público(CASP) do Brasil. Estudo de caso: A Justiça do Trabalho.

Prezado(a) colega da Justiça do Trabalho:

Sou contador do Tribunal Regional do Trabalho de Santa Catarina (TRT 12ª Região), aluno inscrito no curso de mestrado em contabilidade e finanças da Universidade de Coimbra, e em fase de elaboração da dissertação de mestrado, sob orientação da Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge. O tema da dissertação é: A Análise da Reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) por Aproximação as normas internacionais (IPSAS), tendo como estudo de caso, a Justiça do Trabalho Brasileira.

Este inquérito está sendo encaminhado para os Contabilistas responsáveis por cada Tribunal Regional do Trabalho, e também para o CSJT e o TST, serão 26 inquéritos, que servirão de base para minha investigação, por isso é muito importante a sua colaboração. Tenho certeza que os resultados dessa pesquisa serão de grande valia para todos os profissionais de contabilidade da Justiça do Trabalho Brasileira.

Asseguro aos inquiridos total sigilo e privacidade das informações pessoais, profissionais e acadêmicas, destaco que as suas respostas serão anônimas e confidenciais. Solicito ainda a gentileza dos senhores(as) responderem a presente pesquisa no prazo de 10 dias.

Ficarei muito grato em contar com a vossa colaboração.

Cumprimentos,
Demilson Dagostim

*Obrigatório

1. Poder Judiciário do Trabalho *

Marcar apenas uma oval.

- TRT - 1ª Região
- TRT - 2ª Região
- TRT - 3ª Região
- TRT - 4ª Região
- TRT - 5ª Região
- TRT - 6ª Região
- TRT - 7ª Região
- TRT - 8ª Região
- TRT - 9ª Região
- TRT - 10ª Região
- TRT - 11ª Região
- TRT - 12ª Região
- TRT - 13ª Região
- TRT - 14ª Região
- TRT - 15ª Região
- TRT - 16ª Região
- TRT - 17ª Região
- TRT - 18ª Região
- TRT - 19ª Região
- TRT - 20ª Região
- TRT - 21ª Região
- TRT - 22ª Região
- TRT - 23ª Região
- TRT - 24ª Região
- TST
- CSJT

2. Data *

Exemplo: 15 de dezembro de 2012

1 - Dados Pessoais

3. 1.2 - Idade *

Marcar apenas uma oval.

- 20 a 25 anos
- 26 a 30 anos
- 31 a 35 anos
- 36 a 40 anos
- 41 a 45 anos
- 46 a 50 anos
- 51 a 55 anos
- 56 a 60 anos
- 61 a 65 anos
- acima de 66 anos

4. 1.3 - Sexo *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
- Masculino

2 - Formação acadêmica:

5. 2.1 - Nível máximo de formação *

Marcar apenas uma oval.

- Técnico em Contabilidade
- Graduação
- Especialização completa
- Especialização em curso
- Mestrado completo
- Mestrado em curso
- Doutorado completo
- Doutorado em curso
- Outro: _____

3 - Dados Profissionais

6. 3.1 - Cargo *

Marcar apenas uma oval.

- Técnico Judiciário
- Analista Judiciário

7. 3.1.1 - Especialidade *

Marcar apenas uma oval.

- Contabilidade
- Outro: _____

8. 3.2- Antiguidade na Justiça do Trabalho *

Marcar apenas uma oval.

- até 5 anos.
- 6 a 10 anos.
- 11 a 15 anos.
- 16 a 20 anos.
- 21 a 25 anos.
- 26 a 30 anos
- mais de 31 anos

9. 3.3 - Tempo de atuação como responsável pela contabilidade do seu Tribunal? *

Marcar apenas uma oval.

- até 1 ano.
- 2 anos
- 3 anos
- 4 anos
- 5 anos
- 6 anos
- 7 anos
- 8 a 10 anos
- 11 a 15 anos
- 16 a 20 anos
- mais de 21 anos

4 - Ações realizadas no processo das mudanças trazidas pela reforma da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), na Justiça do Trabalho.

10. 4.1-Os profissionais responsáveis pela área contábil do seu Tribunal participaram de treinamentos ou estão participando de algum grupo de estudo ou programa de educação continuada a fim de acompanhar as mudanças que estão ocorrendo na contabilidade aplicada ao setor público(CASP)? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não

11. 4.2 - Como avalia o grau de conhecimento, dos profissionais da área contábil do seu Tribunal, sobre as mudanças trazidas pela reforma da contabilidade aplicada ao setor público(CASP)? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento) *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Nenhum conhecimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Total conhecimento

12. 4.3 - Com a reforma da CASP, o foco da contabilidade deixa de ser orçamentário e passa a ser patrimonial, registrando os atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público. Com relação a essa questão, indique o grau de conhecimento dos profissionais da área contábil do seu Tribunal. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento). *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	
Nenhum conhecimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/> Total conhecimento

13. 4.4 - Nos procedimentos patrimoniais, os registros contábeis deverão respeitar os princípios de contabilidade, em especial, o da competência. Indique o nível de aplicabilidade dos princípios de contabilidade no seu Tribunal. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado) *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	
Não aplicado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/> Totalmente aplicado

14. 4.5 - Caso ocorra uma despesa sem previsão orçamentária, a contabilidade deverá efetuar o registro desta despesa, mesmo sem orçamento, independentemente do cumprimento das formalidades legais, prevalecendo a essência sobre a forma. Qual o grau atual de aplicação desse procedimento no seu Tribunal? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado) *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	
Não aplicado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/> Totalmente aplicado

15. 4.6 - O Siafi, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Qual é o grau atual de adequação do Siafi às mudanças trazidas pela reforma da CASP? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não adequado e 5 para totalmente adequado) *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	
Nada adequado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/> Totalmente adequado

16. 4.7 - Quanto ao grau de conhecimento, dos profissionais da área contábil do seu Tribunal, para operacionalizar o Siafi referente às implementações das mudanças trazidas pela reforma da CASP. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento) *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	
Nenhum conhecimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/> Total conhecimento

17. 4.8 - Sobre o MCASP: o manual de contabilidade aplicado ao setor público procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para implementar a reforma. Quanto ao grau de utilização do MCASP, pelos profissionais da área contábil do seu Tribunal. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhuma utilização e 5 para total utilização) *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Nenhuma utilização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Total utilização

18. 4.9 - O grupo de apoio do CSJT procura dar suporte, tirar dúvidas e orientar a implementação das mudanças da CASP, na Justiça do Trabalho. Quanto ao grau de utilização, pelos profissionais da área contábil do seu Tribunal, do suporte técnico prestado pelo CSJT. Na escala de 1 a 5 (considere 1 para nenhuma utilização e 5 para total utilização) *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Nenhuma utilização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Total utilização

19. 4.10 - Descreva, que outras mudanças foram trazidas pela reforma da CASP, no seu Tribunal?

5 - Sobre as implementações das mudanças trazidas pela reforma da CASP no seu Tribunal, até o exercício 2015.

20. 5.1 - Qual o grau de implementação ou de contabilização (reconhecimento e mensuração) dos itens abaixo, no seu Tribunal? Na escala de 1 a 5 (considere 1 para não implementado e 5 para totalmente implementado). *

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Créditos a receber, (ex.: adiantamentos de férias, 13º, receitas provenientes de contratos por exclusividade dos depósitos judiciais e etc)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estoques com mensuração das saídas pelo custo médio ponderado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bens móveis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bens imóveis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bens do patrimônio cultural (ex.:bens dos museus dos Tribunais, etc)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Depreciação dos bens móveis e imóveis.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reavaliação e a redução ao valor recuperável (impairment) dos bens móveis e imóveis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ativos intangíveis (softwares, PJE, marcas, patentes, licenças e congêneres)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Amortização dos ativos intangíveis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reavaliação e a redução ao valor recuperável (impairment) dos ativos intangíveis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Obrigações trabalhista, previdenciária e assistencial a empregados, por competência (ex.: 13º salário, férias, passivo com pessoal, precatórios, quintos, urv, pae, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Obrigações com fornecedores e contas a pagar por competência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Provisões por competência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas (ex.: ações judiciais com sentenças incertas)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade de custos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Novo plano de contas (PCASP)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reestruturação das demonstrações contábeis, com a inclusão da demonstração dos fluxos de caixa (DCASP)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. 5.1.a - Descreva outras implementações trazidas pela reforma da CASP, verificadas no seu Tribunal, não relacionadas acima.

6 - Dificuldades pontuais, verificadas na implementação da reforma da CASP, no seu Tribunal

22. 6.1 - Das dificuldades abaixo, assinale as já encontradas ou que se espera encontrar na implementação da reforma da CASP. Na escala de 1 a 5 (considere 1, se a dificuldade não foi/será sentida, e 5 se foi/será muito sentida). *

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
O serviço de folha de pagamento fornece informações insuficientes para a contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O serviço de patrimônio fornece informações insuficientes para a contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O serviço de compras fornece informações insuficientes para a contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O serviço de almoxarifado fornece informações insuficientes para a contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O Serviço Jurídico fornece informações insuficientes para a contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inexistência de inventário dos bens móveis, imóveis.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inexistência de inventário dos ativos intangíveis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inexistência de controle físico de estoques	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complexidade em mensurar as saídas de estoques pelo custo médio ponderado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complexidade em mensurar o primeiro ajuste a valor justo do ativo imobilizado e intangível, por estarem com valores desatualizados, pois antes da reforma não era efetuada a devida depreciação, amortização, reavaliação e impairment.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complexidade com a mensuração após o reconhecimento dos ativos imobilizados e intangíveis, ou seja, aplicação da reavaliação e da redução ao valor recuperável (impairment).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complexidade em mensurar os bens do patrimônio cultural	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complexidade em monitorar e acompanhar os processos judiciais para evidenciar os ativos e passivos contingentes, e registrar as provisões.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complexidade em determinar taxas e os métodos de depreciação e amortização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23. 6.1.a - Comente as dificuldades relacionadas acima, e/ou descreva, outras dificuldades já encontradas ou que se espera encontrar na implementação de um procedimento específico da reforma da CASP.

7 - Sobre as dificuldades, agora em termos gerais, verificadas na implementação da reforma da CASP, no seu Tribunal.

24. 7.1 - Das dificuldades gerais abaixo, na escala de 1 a 5 (considere 1, se discorda totalmente e 5 se concorda totalmente): *

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Resistência a Mudança de cultura dos profissionais de contabilidade e gestores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Exigências tecnológicas, ou seja, adequar os sistemas de informações, do seu Tribunal, ao novo modelo de contabilidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de apoio e comprometimento do Tribunal, para promover a reforma	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Carência de pessoal qualificado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de conhecimento técnico dos contabilistas e servidores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de suporte e orientações para auxiliar a implementação da reforma	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de comprometimento dos serviços que prestam informações para a contabilidade efetuar os registros. ex.: serviço de controle patrimonial, folha de pagamento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alto custo para implementação da reforma da CASP.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ausência de suporte documental para contabilização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de cursos oferecidos para aperfeiçoamento e treinamento de pessoal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

25. 7.1.a - Descreva se alguma dessas dificuldades acima, se aplica a um procedimento específico da reforma da CASP.

26. 7.1.b - Descreva outras dificuldades em termos gerais, observadas no seu Tribunal, trazidas pela reforma da contabilidade aplicada ao setor público(CASP).

8 - As consequências da reforma da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), já sentidas no seu Tribunal.

27. 8.1 - Na escala de 1 a 5 (considere 1, se discorda totalmente e 5 se concorda totalmente): *
Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
As informações geradas pela nova contabilidade, ficaram mais confiáveis para serem utilizadas na tomada de decisão pelos gestores do seu Tribunal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As informações geradas pela nova contabilidade, aumentaram a transparência da gestão fiscal do seu Tribunal, e como consequência a instrumentalização para o controle social.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As informações geradas pela nova contabilidade, melhoraram a qualidade da prestação de contas da gestão do seu Tribunal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Com as informações geradas pela nova contabilidade, já é possível efetuar uma avaliação de desempenho da gestão do seu Tribunal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Com as informações geradas pela nova contabilidade, já é possível a mensuração dos custos dos serviços e atividades do seu Tribunal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O novo balanço patrimonial, já evidencia uma imagem verdadeira e confiável do patrimônio (bens, direitos e obrigações), do seu Tribunal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Houve valorização do profissional de contabilidade, no seu Tribunal.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28. 8.1.a - Descreva outras consequências, observadas no seu Tribunal, trazidas pela reforma da contabilidade aplicada ao setor público(CASP).

Apêndice 5 – Carta de apresentação



• U • C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Assunto: PEDIDO DE COLABORAÇÃO PARA ESTUDO ACADÉMICO

Exmo. Senhor,

Escrevo na qualidade de orientadora de uma dissertação do Dr. Demilson Dagostim, aluno do Mestrado em Contabilidade e Finanças, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Na área da Contabilidade Pública, a dissertação a desenvolver intitula-se “A reforma da Contabilidade Pública no Brasil: o caso da Justiça do Trabalho Brasileira”. O objetivo é analisar a reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) por aproximação as normas internacionais (IPSAS), tendo como estudo de caso o setor da Justiça do Trabalho Brasileira.

O estudo reveste particular relevância, por proporcionar resultados sobre as implicações que tais reformas têm trazido, na sua implementação e no conteúdo das contas das entidades públicas, particularmente no setor em análise. Tais resultados podem ainda servir de referência para outros países que estão também em processo de adoção ou adaptação das IPSAS, como é o caso de Portugal. Esperamos também que este trabalho traga importantes contribuições para todos os profissionais de contabilidade da Justiça do Trabalho Brasileira.

Assim, é de toda a importância podermos contar com a Sua colaboração, nomeadamente respondendo ao questionário que lhe será apresentado. O questionário é intuitivo e de fácil e breve preenchimento (aproximadamente 20 minutos). Este questionário é dirigido aos Contabilistas responsáveis por cada Tribunal do Trabalho, e também para o CSJT e o TST, totalizando 26 inquiridos.

Asseguramos que os resultados obtidos serão confidenciais e a análise destes será usada exclusivamente no âmbito desta dissertação.

Finalmente sublinhamos que a Vossa colaboração na resposta é fundamental para a realização do nosso estudo, pelo que, desde já, agradecemos a colaboração com a maior brevidade possível.

Grata pela atenção para o assunto, apresento os meus melhores cumprimentos.

Coimbra, 4 de março de
2016 Atenciosamente,

Susana Margarida
Faustino Jorge (Professora
Auxiliar da FEUC)