



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 25.09.2013. Revisado por pares em: 27.11.2013. Reformulado em: 16.01.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

ANÁLISE DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP): UM ESTUDO NAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DO BRASIL

ANALYSIS OF BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLY TO PUBLIC SECTOR (NBCASP): A STUDY IN THE FEDERAL STATES OF BRAZIL

ANÁLISIS DE LAS NORMAS CONTABLES DE BRASIL SE APLICA AL SECTOR PÚBLICO (NBCASP): UN ESTUDIO EN LOS ESTADOS FEDERALES DE BRASIL

Autores

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo

Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Universidade Regional de Blumenau – FURB. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC – Brasil. Telefone: (47) 3321 0565
E-mail: ffrmacedo@al.furb.br

Roberto Carlos Klann

Doutor em Contabilidade e Administração pela Universidade Regional de Blumenau – FURB. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC – Brasil. Telefone: (47) 3321 0565
E-mail: rklann@furb.br

RESUMO

O objetivo deste estudo é descrever a aderência das Unidades da Federação do Brasil às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A metodologia utilizada na pesquisa configura-se como descritiva, com abordagem qualitativa, realizada por meio de pesquisa documental. Os dados da pesquisa revelam que no exercício de 2010, 2011 e 2012 o *disclosure* dos órgãos públicos do Estado no que concerne à aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que convergem com as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) ainda é incipiente. Ressalta-se que pontos importantes constantes nas normas NBCT 16.3 e NBCT 16.8, que versam, respectivamente, sobre a divulgação do PPA, LDO e Controle Interno ainda não são respeitados, mesmo que tais itens tenham sua divulgação obrigatória exigida na Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Observou-se também que das 27 unidades federativas, apenas os Estados de Minas Gerais, Maranhão, Rio Grande do Norte, Sergipe,

Bahia, Acre, Amazonas, Roraima, Tocantins, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul não evidenciaram a conta intitulada intangível. Nenhum dos Estados evidenciou a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico ou se mencionou algo sobre o sistema de custos ou a avaliação das disponibilidades e direitos e títulos de crédito. Conclui-se que os Estados brasileiros ainda não estão preparados para iniciar a divulgação obrigatória segundo as NBCASP, dado o nível de *disclosure* evidenciado até o momento.

Palavras-chave: Normas Brasileiras. Setor Público. Teoria da Evidenciação.

ABSTRACT

The aim of this study is to describe the adherence of the Federative Units of Brazil in relation to the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector . The methodology used in this research is characterized as descriptive , qualitative approach , carried out through desk research . The survey data reveal that in 2010 , 2011 and 2012, the disclosure of public agencies of the State with regard to adherence to the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP) that converge with International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) is still incipient . It is noteworthy that important points made in the NBCT NBCT 16.3 and 16.8 standards which deal , respectively , on the disclosure of the PPA , LDO and Internal Control are not respected , even if such items have their mandatory disclosure required by the Federal Constitution and Law Fiscal Responsibility . It was also observed that the 27 units , only the states of Minas Gerais , Maranhão , Rio Grande do Norte , Sergipe , Bahia , Acre , Amazonas , Roraima , Tocantins , Goiás , Mato Grosso and Mato Grosso do Sul did not show the account titled intangible. None of the states showed the Statement of Cash Flow and Statement of Economic Outcome or mentioned something about the system cost or valuation of the rights and cash and securities. We conclude that the Brazilian states are not ready to start the mandatory disclosure under the NBCASP , given the level of disclosure evidenced so far.

Keywords: Brazilian Standards. Public Sector. Theory of Evidence.

RESUMEN

El objetivo de este estudio es describir de adhesión de las Unidades Federativa del Brasil, en relación a las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicada al Sector Público . La metodología utilizada en esta investigación se caracteriza como enfoque descriptivo , cualitativo , realizado a través de la investigación documental . Los datos de la encuesta revelan que, en 2010 , 2011 y 2012 , la divulgación de los organismos públicos del Estado en relación con el cumplimiento de las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicada al Sector Público (NBCASP) que convergen con el Sector Público Norma Internacional de Contabilidad (IPSAS) es todavía incipiente. Es de destacar que no se respetan los puntos importantes realizadas en el NBCT NBCT 16.3 y 16.8 normas que tratan , respectivamente , sobre la divulgación de la PPA , LDO y Control Interno , incluso si tales elementos tienen su divulgación obligatoria exigida por la Constitución Federal y la Ley Responsabilidad Fiscal . También se observó que las 27 unidades, sólo los estados de Minas Gerais , Maranhão , Rio Grande do Norte , Sergipe, Bahía, Acre , Amazonas , Roraima , Tocantins , Goiás, Mato Grosso y Mato Grosso do Sul no mostró la cuenta titulada intangible. Ninguno de los estados mostró el Estado de Flujo de Efectivo y Estado de Resultado Económico o mencionado algo

sobre el costo del sistema o la valoración de los derechos y efectivo y valores . Llegamos a la conclusión de que los estados brasileños no están listos para iniciar la divulgación obligatoria en virtud de la NBCASP , dado el nivel de divulgación evidenciado hasta ahora.

Palabras clave: Normas Brasileñas. Sector Público. Teoría de la Prueba.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico mundial, a necessidade de transparência nas informações divulgadas, seja por empresas ou pelo setor público, entre outros fatores, têm contribuído para discussões a respeito da harmonização das normas de contabilidade. Diante desse cenário, a avaliação, a convergência e a revisão dos procedimentos contábeis tornaram-se fatores imprescindíveis, desafiadores e, conseqüentemente, assunto constante na pauta de discussões das empresas e na mesa dos governantes das nações.

É notório que ao longo dos últimos anos o setor público, em todo o mundo, tem passado por reformas (GRUENING, 2001; JONES; THOMPSON, 1997; HOOD, 1998, 1995). Tais mudanças são conhecidas como o movimento da "Nova Gestão Pública" e atuam, sobremaneira, na contabilidade governamental, em seus sistemas financeiros e sistemas de medição de desempenho do exercício, tudo isso, introduzido juntamente com os Princípios Gerais de Contabilidade Geralmente Aceitos – GAAP (CAMÕES; JORGE; FERNANDES, 2007). O objetivo é que haja uma convergência internacional de normas contábeis aplicadas ao setor público, posto que, diferentes tradições políticas, econômicas e culturais dão origem a grande diversidade de sistemas de contabilidade do setor público em diferentes países. Não é de admirar, portanto, que em vários países há um debate considerável sobre o alcance e o formato dos sistemas de contabilidade (HEALD; DOWDALL, 1999; HODGES; MELLET, 1999).

O objetivo dessas reformas no setor público é superar os obstáculos burocráticos para que os gestores possam utilizar os seus recursos limitados de forma mais eficiente (PINA, TORRES, 2003).

Além do que, o referencial internacional específico para este setor tem ajuda no desenvolvimento de organismos nacionais para a elaboração de novos princípios contábeis ou na revisão dos já existentes, a fim de melhorar significativamente os relatórios financeiros (CENAR, 2010).

Segundo a literatura, a divulgação de informações é considerada a principal forma de prestação de contas para o público e para resolver o problema de agência (HEALY; PALEPU, 2001; BOVENS, 2005). A Contabilidade, por sua vez, representa a principal ferramenta informacional das organizações, por deter em si uma gama considerável de dados constantes das transações realizadas pelo ente, sendo, portanto, instrumento indispensável para que os diversos usuários possam manter-se a par do universo organizacional (RYAN et al., 2002; EZZAMEL et al., 2004).

Um novo movimento para padronizar internacionalmente os relatórios financeiros do setor público foi iniciado em 2000. Este processo de normalização é liderado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). A IFAC lançou não apenas as normas de auditoria, mas também as normas internacionais de contabilidade para todas as entidades do setor público, sejam eles governos centrais nacionais ou governos locais desde 2000 (OULASVIRTA, 2010).

O Brasil, por sua vez, experimenta e vivencia este processo no setor privado, com a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09, incorporando, desse modo, procedimentos e regras contábeis contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard – IAS/IFRS*) (Fragoso et al., 2010).

No âmbito do setor público, a Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/1988) trouxe em seu arcabouço artigos que versam sobre o orçamento público (Lei Orçamentária Anual – LOA); as diretrizes do orçamento (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO) e o planejamento de longo prazo (Plano Plurianual – PPA), objetivando orientar como o gestor público deve proceder quanto à maneira de registrar os planos de direcionamento dos recursos públicos, delimitando prazos e evidenciando características para cada um destes dispositivos legais.

A CF/1988 acolheu a Lei 4.320/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em 2000 foi regulamentado o § 3º do artigo nº 165 da CF/1988, tendo como resultado a edição da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que se refere às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e que tem como um dos seus pilares de sustentação, a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais.

Mais tarde, a necessidade premente de confluência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais, a procura por contadores públicos e as crescentes exigências da sociedade, inevitavelmente, fez-se imprimir o cenário de edição das normas de contabilidade para o setor público, no mesmo ritmo e padrões daqueles reclamados para o setor privado.

Visando contribuir com a aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública às regras internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25/08/2008, dispondo sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública (abrangida pelos entes públicos União, Estados e Municípios), em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes aos ditames do *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, editadas pelo *International Federation of Automatic Control (IFAC)*, às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), editadas pelo CFC (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Assim, diante desse contexto de harmonização internacional das normas contábeis aplicadas ao setor público, emerge a seguinte pergunta orientadora: de que forma as Unidades da Federação do Brasil estão aderindo às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em relação ao *disclosure* obrigatório?

Para responder ao questionamento da pesquisa, tomou-se como base o objetivo de descrever a aderência das Unidades da Federação do Brasil, em relação ao *disclosure* obrigatório, relativo às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Dessa maneira, a motivação para a realização desse estudo decorre da necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual dos temas relacionados à área pública. Além do que, segundo Darós e Pereira (2009), a carência de bibliografias e trabalhos empíricos sobre a área pública no Brasil limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento da contabilidade pública. Aliado a isso, pretende-se verificar até que ponto os Estados brasileiros estão seguindo os ditames das novas regulamentações e, com isso, proporcionar ao cidadão informações para que este possa realizar o controle social previsto no artigo nº 74 da CF/1988, nos artigos nº 48 e 49 da LRF e na Lei Complementar nº 131/2009, que tratam entre outros, da transparência que deve haver nos recursos públicos e assegura ao cidadão e outras representatividades o papel de denunciar as irregularidades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados os posicionamentos teóricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Aborda os conceitos de teoria da evidência, além de esclarecimentos sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade

Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), bem como estudos anteriores sobre as normas em análise.

2.1 TEORIA DA EVIDENCIAÇÃO

Evidenciação, para Aquino e Santana (1992, p. 1), “significa divulgação com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado”. Vieira (2006, p. 16) destaca que, “com uma correta divulgação, os agentes interessados na empresa terão instrumentos para análise, acompanhamento e comparação do desempenho social da organização, além de sua situação econômica, financeira e patrimonial”.

Dantas, Zendersky e Niyama (2004, p. 2) mencionam que a evidenciação “não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza”. Para alcançar a transparência pretendida com a evidenciação, a empresa deve divulgar informações qualitativas e quantitativas, que possibilitem aos usuários compreender as atividades desenvolvidas e a mitigação de seus riscos, observando aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessários.

“O tipo de *disclosure* pode ser definido como a maneira pela qual a informação é apresentada nos relatórios” (ROVER; ALVES; BORBA, 2005, p. 6). Logo, a evidenciação contábil (quantitativa ou qualitativa) varia de acordo com as necessidades, tanto do emissor quanto do receptor e se configura com objetivos e maneiras anteriormente definidas.

Vários são os estudos e discussões sobre o que deve ser evidenciado pelas organizações. Most (1977) afirma que os Estados Unidos é o único país em que a evidenciação corporativa nos Estados não é regulada por leis corporativas. No Reino Unido, por exemplo, os regulamentos das companhias especificam o que deve ser reportado para os diretores e demais membros da administração. Na Alemanha, a forma precisa das demonstrações financeiras (contábeis) é determinada pelas “leis” das corporações, e a não observância desta forma pode causar sérias consequências legais (BEUREN; KLANN, 2008).

Hendriksen e Van Breda (1999) comentam que na medida em que as empresas passam a ter uma dependência maior por capital estrangeiro, tendem a fornecer uma evidenciação mais apropriada aos mercados onde pretendem captar recursos. No entanto, não se sabe se a maior qualidade da divulgação se deve à competição por fundos ou pelo desejo de buscar recursos no mercado Americano e do Reino Unido, que possuem uma rigorosa regulamentação para a evidenciação.

Todavia, “não devem as empresas restringir-se, em sua divulgação, apenas às informações requeridas em lei, transmitindo também informações que, mesmo não sendo compulsórias, colaboram para que o público constitua uma visão correta sobre a realidade empresarial” (GOULART, 2003, p. 59).

Um fato bastante peculiar no estudo sobre evidenciação contábil é que em quase todos os trabalhos até então consultados sobre o tema *disclosure*, tem-se dado destaque para o setor privado da economia, deixando uma lacuna no tocante a uma abordagem específica envolvendo divulgação de informações do setor público (ATHAYDE, 2002).

No Brasil, a evidenciação contábil na área pública compõe algumas legislações como a Lei nº 4.320/1964 e a Lei nº 101/2000. A Lei nº 4.320/1964, por exemplo, imprime as normas, os procedimentos e a forma de divulgação dos balanços e demonstrações dos entes públicos. Já a Lei nº 101/2000, nos artigos 48, 49, 50, 51 e 67, incisos III e IV, trata de aspectos ligados à transparência e à divulgação de informações, a fim de proporcionar o acesso à informação e garantir a participação popular.

2.2 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

A Teoria Contábil tem passado por um momento de transição. Observa-se maior proximidade entre ela e as práticas contábeis e “[...] uma grande discussão sobre temas como convergências de normas contábeis, padronização, aplicação da contabilidade em setores específicos, entre outros” (NIYAMA; SILVA, 2008, p. 9).

Em um contexto de desenvolvimento de diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade Pública brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade publicou, em 2008, as primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), visando contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

A normatização da Contabilidade Governamental brasileira originou-se da necessidade, cada vez maior, de obter informações fidedignas dos entes governamentais e do processo internacional de harmonização das práticas contábeis do setor público.

Diante da perspectiva de modernização e aperfeiçoamento da gestão, voltada para uma adequada evidenciação do patrimônio público, além do resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem empreendido esforços fundamentados em três diretrizes: a promoção do desenvolvimento conceitual, o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública e a convergência às normas internacionais de Contabilidade.

A elaboração das normas parte do princípio de que a Contabilidade aplicada ao Setor Público não deve se limitar a questões orçamentárias e legais, pois o processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam (CFC, 2008a).

Quanto ao processo de Convergência das Normas Contábeis no Brasil, o Setor Público tem sofrido significativas mudanças, tendo como marco a criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008. Foram editadas 10 (dez) Resoluções, regulamentando os principais conceitos e procedimentos a serem adotados acerca da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Tais instrumentos legais estão norteando o grande movimento de mudança de práticas pela qual está passando a Administração Pública no país.

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade foram elaboradas pela IFAC, tomando como referência os padrões aplicados ao setor empresarial. De modo geral, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, resultados do exercício, mutações da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do setor público (CFC, 2008a).

A Costa Rica adotou as IPSAS ainda em 1998, tendo implementado 21 pronunciamentos de um total de 26. O Peru formalizou a adoção das IPSAS, mas ainda não as implementou. O Uruguai, desde 2004, estabeleceu as IPSAS como padrão apenas para o orçamento. O Canadá estabeleceu um Comitê do Setor Público para estabelecer normas para a Contabilidade, porém, as IPSAS ainda não são adotadas por lá (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

A Austrália e a Nova Zelândia não adotam as IPSAS, mas possuem um sistema governamental usando o *International Financial Reporting Standards* – IFRS (padrões de

relatórios financeiros internacionais voltados para o setor empresarial). Contudo, devido aos problemas enfrentados em sua implementação, já estão pensando em adotar as IPSAS nos próximos dois ou três anos. A Inglaterra também adota as IFRS para o governo, e seus gestores estão pensando em designar as IPSAS como segundo padrão. A Comissão Europeia e as diversas entidades do Sistema das Nações Unidas também estão em processo de implementação das IPSAS (CFC, 2008b).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES DAS NBCASP

A articulação do presente artigo decorre da leitura de trabalhos com abordagens semelhantes publicados em eventos científicos e periódicos, sendo os estudos que contribuíram para o delineamento deste artigo, descritos a seguir de forma breve.

Darós e Pereira (2009) apresentaram as principais mudanças e inovações para a Contabilidade Pública decorrentes da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Constataram que as normas contribuem para a implementação de dispositivos contidos na LRF e Lei 4.320/64, de forma a elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Pontuaram ainda que as normas trouxeram inovações para a Contabilidade Pública, tais como previsão de depreciação, adoção do regime da competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa.

Lima, Santana e Guedes (2009) compararam as Leis nº. 4.320/64 e nº. 101/00 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, para verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes na teoria contábil. Os resultados do estudo mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria Contábil.

Fragoso *et. al.* (2010) analisaram o estágio de convergência conceitual entre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). Os resultados encontrados destacaram que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, esta convergência atual é parcial. No entanto, verificou-se que as NBCASP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto os IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais.

Oliveira, Santos e Simões (2011) demonstraram o processo de mudança de práticas contábeis do setor público no país, buscando identificar as principais alterações conceituais a serem implementadas no novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público adotado, em virtude da inserção do país no processo de Convergência às Normas Internacionais. Esses autores asseveram que a adoção do novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil possibilitará o resgate do entendimento da Contabilidade Pública como Ciência Social, devidamente adequada ao seu objeto de estudo (patrimônio público), além de a mudança promover o fortalecimento institucional e da classe contábil, assim como do processo de gestão, transparência e controle social do patrimônio público.

Acredita-se que a verificação proposta no presente estudo pode trazer contribuições complementares às pesquisas supramencionadas, bem como à seara pública no que concerne a aplicabilidade e entendimento das NBCASP. Pondera-se ainda que nas pesquisas arroladas não foi encontrado um estudo que tivesse como foco as abordagens propostas na referida análise.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção apresenta o modo como a pesquisa foi conduzida. Evidencia como o estudo se classifica, de acordo com as normas metodológicas em vigor, além de ser apresentada a forma como foi realizada a coleta e análise dos dados do estudo. Na sequência, observam-se o delineamento da pesquisa e o *modus operandi* da coleta e análise das evidências observadas.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Este trabalho classifica-se, quanto aos objetivos, como um estudo de caráter descritivo, a fim de verificar o grau de aderência em relação ao *disclosure* obrigatório dos Estados brasileiros às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Enfatiza-se que esse tipo de pesquisa busca conhecer um fenômeno sem modificá-lo (SELLTIZ, WRIGHTSMAN e COOK, 1987; ANDRADE, 2002), a fim de entender o objeto de interesse em um determinado espaço e tempo, descrevendo as características de determinada população ou fenômeno (MARTINS, 1994; GIL, 1999).

No tocante aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como documental. Severino (2008, p. 122) comenta que “na pesquisa documental, tem-se como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas, sobretudo, de outros tipos de documentos, tais como, jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais”. Raupp e Beuren (2008, p. 89) descrevem que “[...] baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Quanto à abordagem do problema, enquadra-se como qualitativa. A avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, além de analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (RICHARDSON, 1999; MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

3.2 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

No sentido de atingir o objetivo proposto, foram pesquisados os sítios dos Tribunais de Contas dos Estados, do Tesouro e das Unidades da Federação, a fim de coletar os dados objeto de análise. O período pesquisado centrou-se em demonstrações publicadas ao final de 2010, 2011 e 2012, pois as NBCASP se tornaram obrigatórias no ano de 2010, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade. Entretanto, foi adiada a sua obrigatoriedade para o ano de 2012, conforme esclarecimento da Portaria do STN nº 751/2009, ao relatar que o manual de contabilidade, contendo os dispositivos das NBCASP seria válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e em 2013 para os Municípios. Mais tarde, as Portarias n.º 828, de 14/12/2011, e n.º 753, de 21/12/2012, do Ministério da Fazenda (MF), determinaram que as novas demonstrações deverão ser adotadas pela administração pública, facultativamente, a partir de 2013, e, integralmente, até o final de 2014. Portanto, o horizonte de análise considerado leva em conta somente o período facultativo para adoção das NBCASP, o que não inviabiliza o estudo, pois fornece uma visão pró-ativa das Unidades da Federação para com as novas normas.

O levantamento de dados para esta pesquisa, portanto, teve como direcionador as demonstrações e planos concernentes aos Estados brasileiros e os resultados evidenciam o

nível de adesão dos mesmos às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para efeitos de análise deste estudo, a busca das demonstrações no sítio dos Tribunais de Contas e no sítio do Tesouro teve por objetivo verificar os seguintes dados, conforme exposto no Quadro 1:

Quadro 1– Normas analisadas nos sítios dos Tribunais de Contas dos Estados

NORMAS OBJETO DA ANÁLISE	FOCO DA ANÁLISE
NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	- Constatar a implantação ou não do sistema contábil de custos.
NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	- Publicação da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do resultado econômico.
NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.	- Divulgação para cada classe de imobilizado, em nota explicativa, da depreciação, da amortização e da exaustão.
NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.	- Inserção da conta intangível por parte dos órgãos; - Avaliação e mensuração das disponibilidades; - Avaliação e mensuração dos direitos, títulos de crédito e obrigações.

Fonte: Dados da pesquisa.

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. O sistema de custos deve registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (CFC, 2008c).

De acordo com a NBC T 16.6, as demonstrações das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são: o balanço patrimonial, orçamentário e financeiro e a demonstração das variações patrimoniais, do fluxo de caixa e do resultado econômico (CFC, 2008e).

A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas deve ser disponibilizada para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas: (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades; (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos (c) a disponibilização das demonstrações contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados; (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Em relação ao registro da depreciação, amortização e exaustão, devem ser observados os seguintes aspectos: (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento; (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo; (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro. O valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente e deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício (CFC, 2008h).

Conforme a NBC T 16.10, a avaliação patrimonial corresponde à atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

A investigação realizada nos sítios do Governo dos Estados teve como objetivo coletar, consoante o Quadro 2, as seguintes informações sobre as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Quadro 2 – Normas analisadas nos sítios Estados

NORMAS OBJETO DA ANÁLISE	FOCO DA ANÁLISE
NBCT 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil.	- Verificar a divulgação dos planos hierarquicamente interligados por meio da análise do PPA e LDO.
NBCT 16.8 – Controle Interno.	- Constatar ou não a existência de um sistema de controle interno exercido em todos os níveis da entidade do setor público.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a NBCT 16.3, os planos hierarquicamente interligados correspondem ao conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle. As informações destes planos devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas.

Conforme a NBCT 16.8, o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: (a) a preservação do patrimônio público; (b) o controle da execução das ações que integram os programas; (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

A análise relacionada aos intangíveis foi feita com base nos artigos publicados pelos entes no sítio do Tesouro, em que uma das contas é intitulada dessa maneira. Optou-se ao longo do texto em enfatizar tal conta, devido ao fato de ela não figurar como uma conta do balanço público até a formatação da nova legislação. Sabe-se que alocar valores em uma conta que antes inexistia demanda cuidado, conhecimento e caracterização de tais bens de maneira devida.

Na sequência evidenciam-se quais entes publicaram valores na conta de intangíveis. Ressalta-se que foi dada importância a mesma por ser uma conta nova que começou a vigorar com a última legislação aplicada à Contabilidade do Setor Público e como tal, exige cuidados e empenho do ente para atribuir valores e alocar no balanço.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente apresentam-se os percentuais de divulgação do Plano Plurianual (PPA) e da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) pelos Estados evidenciados no sítio do Governo de cada Estado objeto da análise e no Parecer Prévio das Contas de Governo exposto no sítio do TCE.

Em seguida, descreve-se em que medida os estados estão cumprindo, voluntariamente, os ditames da nova legislação imposta ao ente público (NBCASP). Inicialmente coletaram-se informações do sítio do Governo e, na sequência, os dados foram obtidos do sítio do Tesouro e do Tribunal de Contas dos Estados. Depois, verificou-se se os entes federativos estavam publicando informações sobre as demonstrações de fluxo de caixa e do resultado econômico, além da efetiva implantação do sistema de custos e de valores em contas como (intangível, avaliação e mensuração das disponibilidades e dos direitos, títulos de crédito e obrigações).

O primeiro passo foi verificar se o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o órgão de controle interno (Controladorias Estaduais) estavam claramente expostos nos sítios do Governo do Estado, cumprindo as exigências das novas normas aplicadas ao setor público, bem como, as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal, Constituição

Federal de 1988 e Lei de Acesso à informação, que pregam que tais instrumentos de gestão precisam estar publicados e facilmente ao alcance do cidadão para que seja possível realizar-se o controle social.

Na Tabela 1 é possível ver a situação de cada ente federativo e região no tocante a tais informações. Ressalta-se que foi atribuído “1” para o Estado que evidenciou o item da norma pesquisada e “0” para o Estado que não o evidenciou em seu sítio.

Tabela 1– Divulgação do PPA, LDO e Controle Interno pelos Estados

REGIÕES	UF	NORMAS E PONTOS VERIFICADOS		
		NBC T- 16. 3 Divulgação do PPA	NBC T- 16. 3 Divulgação da LDO	NBC T- 16. 8 Controle Interno
SUL	RS	0	0	0
	SC	0	0	0
	PR	0	0	0
SUDESTE	SP	1	1	1
	RJ	0	0	0
	ES	0	0	0
	MG	0	0	0
NORDESTE	MA	0	0	0
	PI	0	0	1
	CE	1	1	1
	RN	1	1	0
	PB	0	0	1
	PE	1	1	1
	AL	0	0	1
	SE	0	0	0
BA	1	1	0	
NORTE	AC	1	0	0
	AM	0	1	1
	RR	0	0	1
	AP	1	1	0
	RO	0	1	1
	PA	1	1	1
	TO	0	0	1
CENTRO- OESTE	GO	0	0	0
	MT	0	0	0
	MS	0	0	0
	DF	0	0	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Embora as normas que disciplinam as Finanças Públicas no Brasil indiquem o sistema orçamentário como o principal instrumento no processo de planejamento da Administração Pública, a presente pesquisa realizada nos sítios dos governos estaduais constatou que apenas 30% dos estados possuem publicada a versão atualizada do Plano Plurianual e 33% a versão atualizada da Lei de Diretrizes Orçamentária, o que em si descumprir pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal que é a transparência e a publicidade, além de macular o princípio da publicidade, exposto no artigo 37 da Carta Magna. Além disso, descumprir as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público que mencionam em normativas específicas a sua divulgação.

Dos estados que deixaram à disposição para consulta em seus sítios o PPA e a LDO, há um da região sudeste (São Paulo), quatro da região nordeste (Ceará, Rio Grande do Norte, Bahia e Pernambuco) e dois da região norte (Amapá e Pará). Ressalta-se que o Estado de São

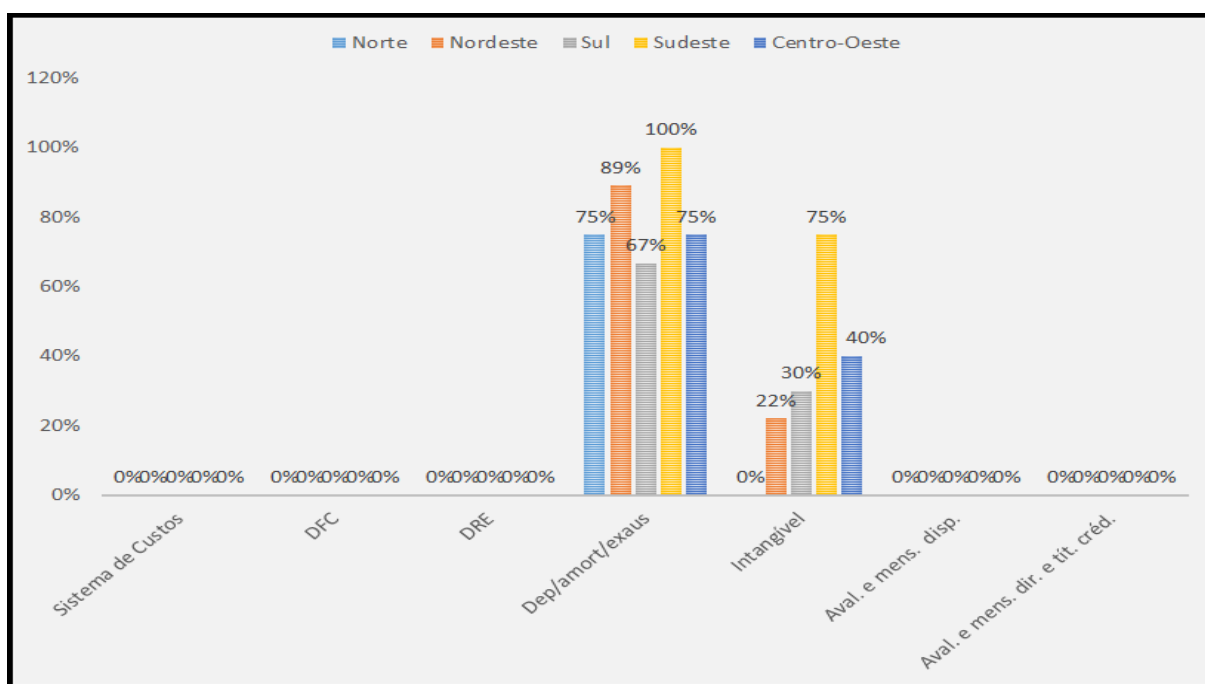
Paulo foi o único em que o PPA aparece facilmente na página inicial do sítio, mas, em compensação, quando se entra no sítio do TCE, encontra-se dificuldade para visualizar o parecer prévio das contas do governo.

Destaca-se que o Acre divulgou apenas o PPA. Sergipe tem um *link* que remete ao PPA 2008-2011 e à LDO, mas quando se tenta acessá-lo, não é encontrado o endereço. Rondônia e o Distrito Federal apresentam o PPA, mas não têm o intervalo atualizado, somente figura o interregno de 2008-2011 e não traz a LDO atualizada. Além disso, todos os estados, à exceção de Goiás, trazem um *link* do portal da transparência.

No tocante ao controle interno, observa-se na Tabela 1 que um percentual de 44% dos estados apresenta em seus sítios *links* da Controladoria do Estado, denotando outro descumprimento dos ditames legais. Por exemplo, a Constituição Federal, em seu artigo 70, prega que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve ser exercida pelo Congresso Nacional/Assembleia Legislativa/Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Portanto, é indispensável a existência de um órgão interno que atenda à referida exigência, bem como, a efetiva publicação de suas atividades.

No Gráfico 1 encontram-se as constatações em termos de cumprimento das NBCASP evidenciadas de modo voluntário pelos estados no ano de 2010.

Gráfico 1 – Atendimento às NBCASP referentes ao exercício de 2010



Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se no Gráfico 1 que nenhuma das regiões brasileiras, no ano de 2010, possui estados publicando a respeito da demonstração do fluxo de caixa e resultado econômico, assim como das contas avaliação e mensuração das disponibilidades e direitos e títulos de crédito, descumprindo, respectivamente, as seguintes normas: NBC T – 16.6 e NBC T – 16.10. Destaca-se que esses percentuais foram calculados tomando cada região em separado e não em conjunto.

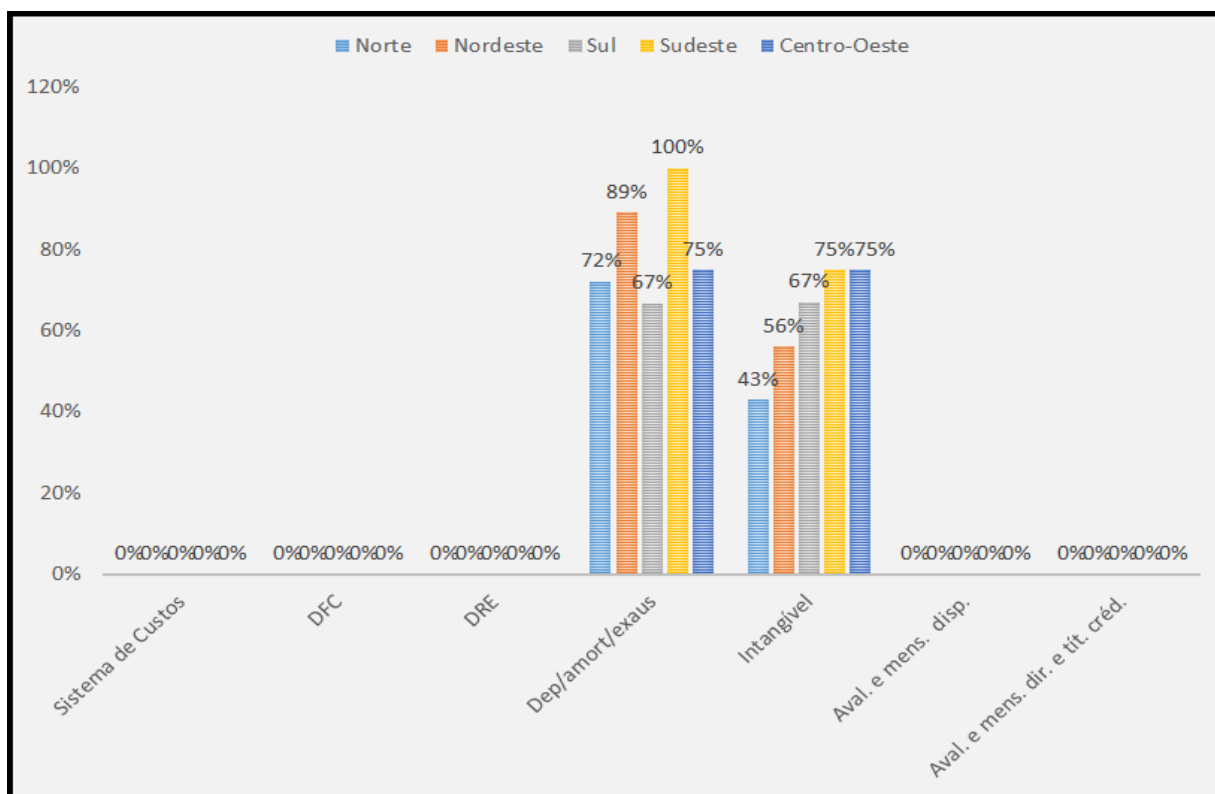
É possível observar ainda que a região sudeste se destacou na publicação de valores na conta de depreciação/amortização/exaustão. Dos nove estados do nordeste, apenas o Piauí

não registrou depreciação/amortização/exaustão e apenas Ceará e Paraíba assinalaram os seus valores do intangível. Na região norte, Tocantins e Roraima foram os estados que não expuseram a depreciação/amortização/exaustão. Tal fato também foi observado em Goiás (região centro-oeste) e no Rio Grande do Sul (região sul).

No que concerne ao registro dos intangíveis, a região norte não teve nenhum estado protocolando seus valores, enquanto no centro-oeste somente o Distrito Federal o fez. No sul, o estado de Santa Catarina foi o único cumpridor da exigência.

Enfatiza-se que a não evidenciação de valores na conta intangíveis pela maioria dos estados brasileiros se deu pelo fato do ente não saber identificar se há ou não intangível em seu patrimônio. Ou ainda, por ineficiência dos sistemas de contabilidade e sistema de controle patrimonial, pois o primeiro permite a ação, mas o segundo não o permite. Esclarece-se que tais informações foram extraídas do questionário sobre maturidade da gestão contábil que consta no Parecer Prévio das Contas de Governo emitido anualmente pelos Tribunais de Contas de cada um dos Estados da Federação.

Gráfico 2 – Atendimento às NBCASP referentes ao exercício de 2011



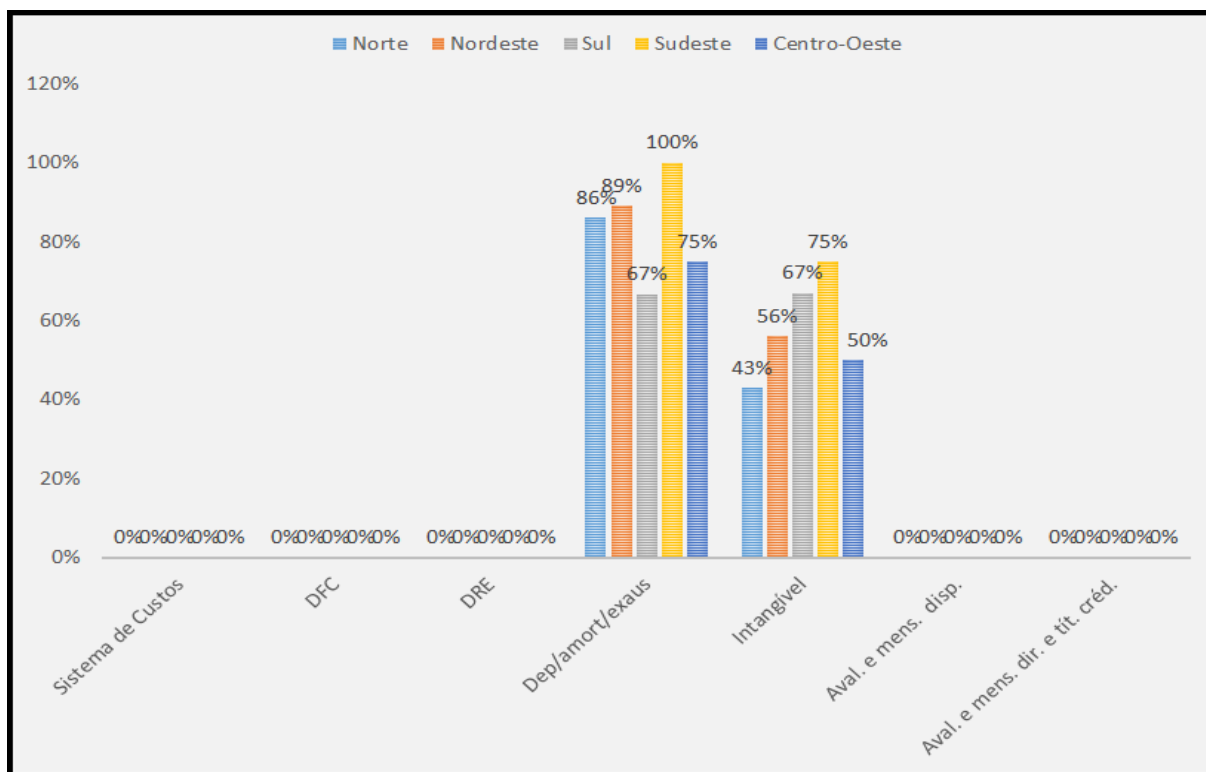
Fonte: Dados da Pesquisa.

No Gráfico 2 observa-se que as regiões nordeste e sudeste mantiveram a liderança na publicação de valores na conta depreciação/amortização/exaustão, mantendo-se, no geral o mesmo perfil de 2010. Já quanto à conta intangível, houve considerável avanço na sua transcrição por parte dos entes públicos. Inclusive, nota-se que a região norte, que não possuía em 2010 nenhum estado divulgando seus intangíveis, em 2011 apresenta os estados do Amapá, Rondônia e Pará com valores divulgados nessa conta.

No nordeste, o número de estados que alocam valores no intangível passou de dois para cinco, a saber: Ceará, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Alagoas e Sergipe. No centro-oeste, além do Distrito Federal, os estados de Mato Grosso e Mato Grosso do Sul começaram

a contabilizar seus intangíveis. Já na região sul, a exemplo de Santa Catarina, o Estado do Paraná também passou a fazer tal registro.

Gráfico 3 – Atendimento às NBCASP referentes ao exercício de 2012



Fonte: Dados da Pesquisa.

No Gráfico 3 é possível observar que houve aumento da divulgação das depreciações/amortizações/exaustões por parte dos estados brasileiros, sendo a região norte a responsável por tal fato, visto que, em 2012, apenas o Estado do Amapá não divulgou tais valores. Por outro lado, houve uma redução no percentual de divulgação dos valores intangíveis na região centro-oeste, já que o Estado do Mato Grosso do Sul não fez o seu registro.

Constatou-se também nos três gráficos anteriores que o sistema de custos ainda não está efetivamente funcionando nos entes públicos. Ao analisar o teor dos Pareceres Prévios dos Tribunais de Contas dos Estados, foi possível observar que todos justificam que ainda estão em fase de implantação, a maioria desde 2011, com previsão para 2014 ou janeiro de 2015.

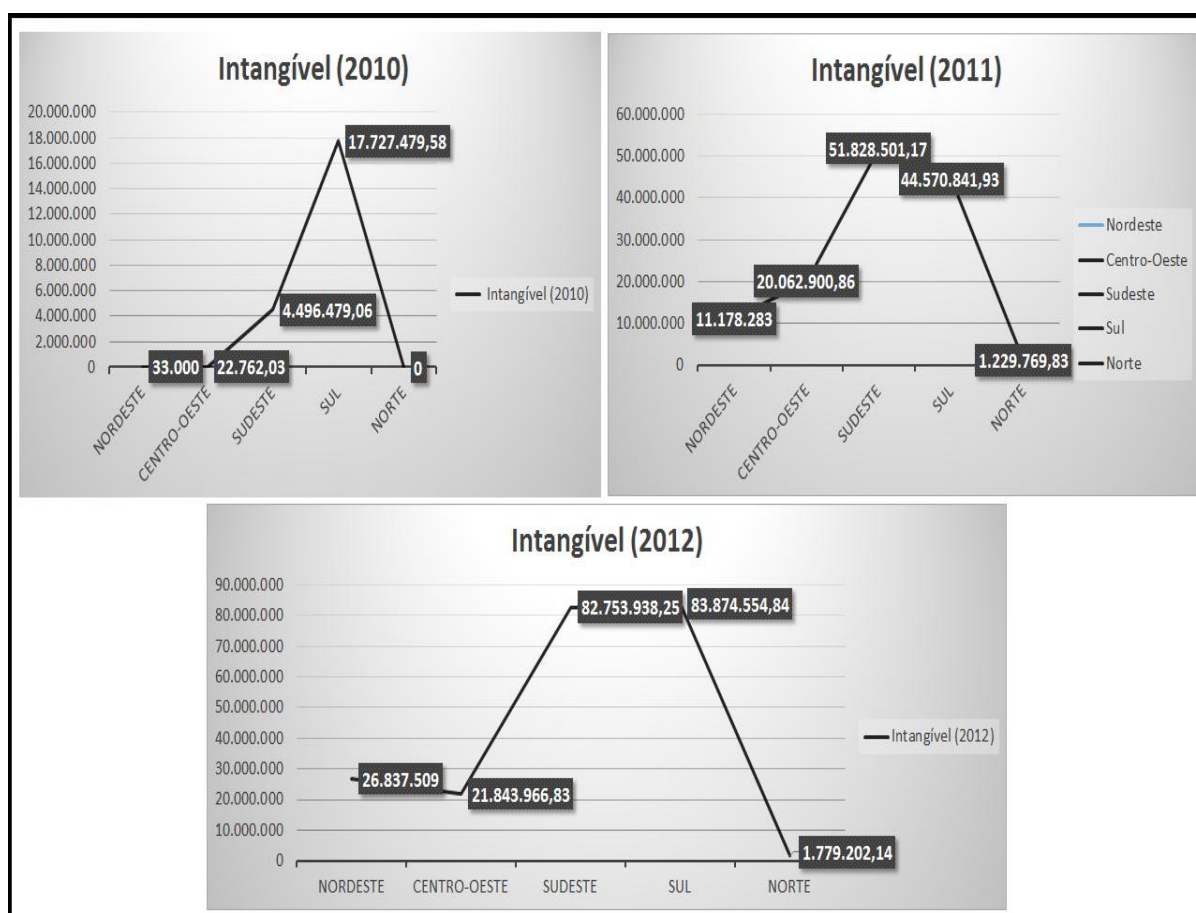
Tal sistema é de suma importância para o ente público, pois com a sua implantação poderá haver uma ampliação da eficiência na aplicação dos recursos públicos e, conseqüentemente, o fortalecimento do processo de transparência das informações públicas para a sociedade, além de cumprir a legislação em vigor, especialmente a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Acesso à Informação Pública e as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público.

No tocante aos ativos intangíveis, muitos estudos empíricos avaliam, no setor privado, o impacto dos intangíveis sobre os preços das ações, como por exemplo, Aboody e Lev (1998), Barth e Clinch (1998), Lev (1999), Kristen e Gregory (1999) e Deng, Lev e Narin (1999). Stolowy e Jeny (1999) estudaram a legislação aplicada por vários países e organismos internacionais quando da contabilização de ativos intangíveis. Cañibano, Garcia-Ayuso e

Sanchez (2000) fizeram uma revisão de literatura sobre a importância dos intangíveis, valorização e gestão.

Em contraste com o interesse que o setor privado tem demonstrado na identificação e avaliação dos ativos intangíveis, que inclui relatórios sobre saldos de capitais intelectuais como um anexo às contas anuais, os organismos do setor público não tem despendido esforços nesse sentido, o que em si é lamentável, posto que a intangibilidade é ainda mais presente no setor público do que em empresas privadas (CINCA; MOLINERO; QUEIROZ, 2003). Na área pública, entretanto, esta é uma seara ainda pouco presente nas demonstrações dos seus entes. No Gráfico 4 pode ser visualizada a evolução dos valores divulgados por região.

Gráfico 4 – Evolução da publicação dos valores intangíveis no setor público (2010-2012)



Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se no Gráfico 4 que a região que tem os valores mais vultosos no ano de 2010 é a sul, com o valor de R\$ 17.627.479,58 evidenciado no Gráfico 4, pertinente ao Estado de Santa Catarina, o único desta região a divulgar seus valores em 2010. Já outros valores evidenciados correspondem ao: Ceará (R\$ 33.000,00), Distrito Federal (R\$ 22.762,03) e Rio de Janeiro (R\$ 4.496.479,06), totalizando, no ano de 2010, R\$ 22.179.720,67 nessa conta. A região norte, por sua vez, não trouxe em nenhum dos seus estados, valores intangíveis.

No ano de 2011 foi a região sudeste quem despontou em termos de valores intangíveis, computando um total de R\$ 51.828.501,17, diluído nas contas do Estado de São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo, sendo São Paulo o Estado que detém o maior valor (R\$ 27.594.937,05) dentre os estados da região. Em segundo lugar, com R\$ R\$

44.570.841,93, figura a região sul, sendo os maiores valores concernentes ao Estado de Santa Catarina, que detém um valor de R\$ 41.702.706,06 de intangíveis registrados.

Em 2012, as regiões sul e sudeste ultrapassaram mais uma vez todas as demais regiões no quesito maior valor de intangível contabilizado, sendo, respectivamente, R\$ 83.874.554,84 e R\$ 82.753.938,25.

É salutar verificar o crescimento do número de estados brasileiros que vem fazendo o registro do intangível e da depreciação/amortização/exaustão, pois são contas de notável importância dentro das demonstrações contábeis públicas. É importante também destacar que todos os atos e fatos engendrados na administração pública precisam ser fielmente registrados, respeitando as leis e as normatizações vigentes, pois, somente assim, haverá transparência na gestão pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os dados contábeis dos entes públicos devem ser divulgados em sua completude para que o processo de acompanhamento pelo cidadão seja facilitado. O fato, por exemplo, dos instrumentos de planejamento (PPA e LDO) não serem efetivamente publicados em locais de fácil acesso dá margem para inserções e modificações variadas sem o acompanhamento do eleitor cidadão. Ademais, tais instrumentos devem ser elaborados de modo adequado para evitar os acréscimos que são realizados constantemente pelo gestor público, seja para suplementar uma despesa ou criar uma nova, desvirtuando, assim, o caráter de planejamento norteador.

A relevância social do tema recai na importância de se divulgar o uso dos recursos financeiros pelos gestores públicos, portanto, é condição ímpar a Administração Pública estar municiada por informações relevantes e de qualidade, para que seja possível o controle dos seus atos e fatos, assim como para que o gestor público, os órgãos de controle interno e externo, os cidadãos, as instituições da sociedade e os demais usuários tenham condições de interpretar e utilizar informações sobre os fluxos dos recursos públicos de forma adequada e eficiente, conforme suas necessidades.

Percebeu-se pela análise junto aos sítios do Governo, Tribunais de Contas e Tesouro que as demonstrações publicadas por todos os Estados corresponderam apenas ao balanço patrimonial, balanço orçamentário e demonstrações das variações patrimoniais, sendo constatado, de modo unânime, que nenhum dos entes federativos evidenciou a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico. Além disso, verificou-se que os entes federativos não possuem um sistema de custos em pleno funcionamento. Observou-se também nenhum Estado expôs a avaliação das disponibilidades nas demonstrações e a avaliação dos direitos e títulos de crédito. Portanto, os entes públicos brasileiros descumprem ditames impetrados pelas novas normatizações contábeis aplicadas ao setor público.

Apesar das Portarias n.º 828, de 14/12/2011, e n.º 753, de 21/12/2012 do Ministério da Fazenda (MF) terem determinado que as novas demonstrações deverão ser adotadas pela administração pública, facultativamente, a partir de 2013 e, integralmente até o final de 2014, a iniciativa de entes da Federação que estão elaborando suas demonstrações contábeis com base nessas novas regras ou com base em parte delas, contribui para a transparência, representatividade, objetividade, confiança, tempestividade, comparabilidade das informações, apuração de custos públicos e melhoria no processo da *accountability*.

Dessa maneira, diante do cenário observado nesta pesquisa, conclui-se que os entes públicos federativos brasileiros, mesmo depois de inúmeras protelações quanto à obrigatoriedade das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, ainda têm um longo caminho a trilhar no que compete à divulgação das novas demonstrações e contas em consonância com as IPSAS, afastando, assim, o Brasil, do ideário de uma melhor imagem

junto ao cenário internacional, pelo menos enquanto não tiver uma Contabilidade Pública que segue os preceitos internacionais.

REFERÊNCIAS

ABOODY, D.; LEV, B. The value-relevance of intangibles: the case of software capitalization. **Journal of Accounting Research**, v. 36, Supplement, p. 161-91, 1998.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AQUINO, W. de; SANTANA, A.C. de. Evidenciação. **Caderno de Estudos**, v. pp. 1-40. 1992.

BARTH, M.; CLINCH, G. Revalued financial, tangible and intangible assets: associations with share prices and non-market-based value estimates. **Journal of Accounting Research**, v. 36, Supplement, p. 199-233, 1998.

BEUREN, I. M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, I. M., & Klann, R. C. Análise dos reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidenciação contábil de empresas inglesas listadas na LSE. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, SP, Brasil, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05. out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 10.jun.2011.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito inanceiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm > Acesso em: 10.jun. 2011.

BRASIL.Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm > Acesso em: 10.jun. 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 2. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

CANIBANO, L.; GARCIA-AYUSO, M.; Sanchez, P. Accounting for intangibles: a literature review, **Journal of Accounting Literature**, v. 19, p. 102-30, 2000.

CINCA, C. S.; MOLINERO, C. M.; QUEIROZ, A. B. The measurement of intangible assets in public sector using scaling techniques. **Journal of Intellectual Capital**, v. 4, n. 2, p. 249-275, 2003.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. 2008a. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf. Acesso em: 12.ago.2011.

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Contabilidade Pública: desafios e perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais**. Ronaldo J. Rotter. Gramado, Rio Grande do Sul, 28 de agosto de 2008b.

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**. 2008c Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30. jul.2011.

_____. Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil**. 2008d. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30. jul.2011.

_____. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. 2008e Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30. jul.2011.

_____. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno**. 2008f Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30. jul.2011.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**. 2008g. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30. jul.2011.

_____. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. 2008h. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30.jul.2011.

DANTAS J. A.; ZENDERSKY H.C.; NIYAMA J.K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. In: XXX ENANPAD 2004, Curitiba, PR. **Anais...** do XXVIII ENANPAD, 2004.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In. Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 11.ago.2011.

DENG, Z.; LEV, B.; Narin, F. Science and technology as predictors of stock performance. **Financial Analysts Journal**, May/June, p. 20-32, 1999.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues *et. al.* Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...** 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOULART, André Moura Cintra. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil**. 2003. 201 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

KRISTEN, E.; GREGORY, W. Intangible assets and stocks prices in the pre-SEC Era. **Journal of Accounting Research**, v. 37, Supplement, pp. 17-44, 1999.

LEV, B. R&D and capital markets. **Journal of Applied Corporate Finance**, Winter, p. 21-35, 1999.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes; As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade e Governança**. Brasília. v. 12. n. 2. p. 15 – 23. mai/ago 2009.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Marcus Vinícius Passos de; SANTOS, Elisângela Fernandes dos; SIMÕES Esaú Fagundes. Contabilidade aplicada ao setor público: a adoção de um novo modelo no Brasil. **Revista Caro Gestor**. v. 5, n. 2, mar/abr, 2011.

STOLOWY, H.; JENY, A. How accounting standards approach and classify intangibles – an international survey. **Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association**, Bordeaux, May, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social - métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROVER, Suliani; ALVES, Jorge Luiz; BORBA, José Alonso. A evidenciação do passivo ambiental: quantificando o desconhecido. In: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 5., 2005, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2005. CD-ROM.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: E. P. U., 1987.

VIEIRA, Marli Terezinha. **Evidenciação de informações de responsabilidade social na maior empresa em cada segmento da economia brasileira**. 2006. 136 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.