



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 7. n. 2, jul./dez. 2015

Sítios: <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>

Artigo recebido em: 25.11.2014. Revisado por pares em:
14.01.2015. Reformulado em: 25.03.2015. Avaliado pelo sistema
double blind review.

A PARTICIPAÇÃO DE ENTES INTERNACIONAIS NO PROCESSO DE CONSULTA PÚBLICA DA NORMA CONTÁBIL PÚBLICA INTERNACIONAL SOBRE ATIVOS INTANGÍVEIS

THE PARTICIPATION OF INTERNATIONAL ENTITIES ON THE PUBLIC CONSULTATION PROCESS OF PUBLIC INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD ABOUT INTANGIBLE ASSETS

LA PARTICIPACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES EN EL PROCESO DE CONSULTA PÚBLICA DE LA NORMA PÚBLICA INTERNACIONAL DE ACTIVOS INTANGIBLES

Autores

Abner Ribeiro Salaroli

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFES. Endereço: Campus Universitário –
Caixa Postal 3037. Endereço: Av. Fernando Ferrari, nº 514, Goiabeiras. CCJE
CEP: 29075-910 – Vitória, ES – Brasil. Telefone: (27) 98133-5986.
E-mail: abnersalaroli@gmail.com

José Elias Feres de Almeida

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professor Adjunto da UFES
Endereço: Av. Fernando Ferrari, nº 514, Goiabeiras. CCJE
CEP: 29075-910 – Vitória, ES – Brasil. Telefone: (27) 4009-2794.
E-mail: jose.e.almeida@ufes.br

Janyluce Rezende Gama

Doutoranda em Ciência da Informação pela UnB. Professora Titular da UFES. Endereço: Av.
Fernando Ferrari, nº 514, Goiabeiras. CCJE. CEP: 29075-910 – Vitória, ES – Brasil.
Telefone: (27) 4009-2602
E-mail: janylucegama@gmail.com

RESUMO

A contabilidade pública segue na direção da contabilidade financeira buscando a convergência aos padrões internacionais, sendo a IFAC o organismo responsável pela emissão de normas internacionais de contabilidade pública. Nesse contexto, este estudo tem como objetivo analisar o processo de criação da norma contábil internacional sobre ativos intangíveis públicos. A análise foi realizada com base nas sugestões presentes em cartas-comentário enviadas no processo de consulta pública. Como base teórica usou-se a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale, em que fato, valor e norma estão sempre presentes e correlacionados no processo de criação de normas. A população da pesquisa refere-se às sugestões das 19 cartas enviadas, todavia, a amostra final foi de 117 sugestões contidas em 18 documentos, que sofreram análise de conteúdo. Das 117 sugestões levantadas, 51 contribuições (44%) foram de alguma maneira consideradas para elaboração da versão final da norma. Ressalta-se a participação da *Accounting Standards Board* (África do Sul) e da KPMG como os entes que mais forneceram contribuições. As evidências sugerem que a participação tanto de organismos públicos como de entidades privadas no processo de consulta pública pode contribuir para emissão de uma norma moldada de forma a ser implementada por diferentes países.

Palavras-chave: Ativo Intangível; Consulta Pública; IPSAS; Teoria Tridimensional do Direito; Cartas Comentário.

ABSTRACT

The public accounting follows the same direction of financial accounting on the search for convergence to international standards, where IFAC is the body responsible for issuing international standards of public accounting. In this context, this study aims to analyze the process of development of the international public accounting standard about public intangible assets. The analysis was performed based on the suggestions available in comment letters sent to the consultation process. As a theoretical background, we used the three-dimensional Theory of Law developed by Miguel Reale where fact, value and norm are always present and correlated in the standard-setting process. The research population refers to the suggestions on 19 comment-letters sent, however, the final sample consists of 117 suggestions identified in 18 documents, which was analyzed on content analysis. From 117 suggestions identified, about 51 contributions (44%) were somehow considered for preparation of the final version of the standard. We highlight the participation of the Accounting Standards Board (South Africa) and KPMG as the ones that provided more contributions. Evidence suggest that the participation of both public bodies and private entities on the public consultation process can contribute to issuing a standard shaped in order to be implemented by different countries.

Keywords: Intangible Assets; Public Consultation; IPSAS; Three-dimensional Theory of Law; Comment Letters.

RESUMEN

La contabilidad pública sigue la dirección de la contabilidad financiera en la búsqueda de la convergencia con las normas internacionales, donde la IFAC es el órgano responsable de emitir las normas internacionales de contabilidad pública. En este contexto, el presente estudio tiene como objetivo analizar el proceso de creación de la norma internacional de contabilidad de los activos públicos intangibles. El análisis se realizó en base a las sugerencias que se encuentran en las cartas de comentarios enviados en el proceso de consulta pública. Se

utiliza como base teórica la Teoría Tridimensional del Derecho de Miguel Reale, donde los elementos hecho, valor y norma siempre están presentes y se correlacionó en el proceso de establecimiento de normas. La población de la investigación se refiere a las sugerencias de las 19 cartas enviadas, sin embargo, la muestra final ha sido de 117 sugerencias contenidas en 18 documentos, que sufrieron el análisis de contenido. De las 117 propuestas formuladas 51 aportes (44%) fueron considerados de alguna manera para la preparación de la versión final de la norma. Destacamos la participación de la *Accounting Standards Board* (Sudáfrica) y KPMG como las entidades que proporcionan más contribuciones. Las evidencias sugieren que la participación tanto de los organismos públicos y entidades privadas en el proceso de consulta pública puede contribuir para la emisión de una forma para ser implementado por diferentes países estándar.

Palabras clave: Activos intangibles; Consulta Pública; IPSAS; Teoría Tridimensional del Derecho; Cartas de Comentários.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública passa por um momento singular em sua história e tem caminhado na mesma direção da contabilidade financeira empresarial ao buscar a convergência aos padrões internacionais. Tal processo tem o intuito de proporcionar maior integração entre os entes públicos e contribuir para aumentar a transparência do Estado.

Para Chan (2003) os objetivos da contabilidade pública são rotulados como básico, intermediário e avançado, a fim de transmitir a ordem de prioridades na construção da plena capacidade de um sistema de contabilidade governamental. Tal sistema é diferente da contabilidade financeira em alguns aspectos fundamentais.

O objetivo básico é de salvaguardar o erário público por meio da prevenção e detecção de corrupção e suborno. O objetivo intermediário é facilitar a boa gestão financeira dos recursos públicos. Já o objetivo avançado é ajudar ao governo no cumprimento de sua prestação pública de contas (CHAN, 2003). Por meio da adoção das normas contábeis internacionais, espera-se que esses objetivos possam ser cumpridos.

Ainda, segundo Slomski (2003), é de extrema importância que haja na gestão pública o dever de prestar contas (*accountability*), tendo em vista que os representantes são eleitos pela sociedade, a qual espera que estes a representem e que, além disso, prestem conta de seus atos de forma eficaz.

Sob o aspecto internacional, mencionam-se as Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Esses padrões contábeis são desenvolvidos pelo IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), que é um comitê da IFAC (*International Federation of Accountants*). Já a IFAC é a entidade internacional, sem fins lucrativos responsável pelo desenvolvimento das IPSAS, provendo orientações e recursos para sua utilização em entidades públicas em todo o mundo na preparação de suas demonstrações financeiras.

O processo de elaboração das IPSAS conta com a contribuição de variados entes e atores (agentes participantes) ao redor do mundo, em um método democrático onde se abre a oportunidade para participação de interessados em aprimorar as normas disponibilizadas para consulta pública. A proposta de IPSAS, emitida pelo IPSASB, fica disponibilizada na internet como uma minuta denominada *Exposure Draft* (ED), para recebimento de cartas comentários (*Comment Letters*). Após esse momento, ocorre a filtragem e análise, pelo IPSASB, das sugestões que podem ser acatadas ou não, desde que contribua para um padrão contábil público internacional (IFAC, 2013).

Cardoso *et al.* (2010) consideram que os padrões decorrentes dos objetivos estabelecidos pela contabilidade estão presentes em variados contextos políticos, econômicos, sociais e culturais e, dessa forma, é possível identificar que o processo de regulação contábil sofre, em alguma magnitude, influências e tendências diversas. Desse modo, o processo de elaboração das IPSAS pode trazer maior conhecimento da participação e interação entre atores internacionais, devido à dimensão desses padrões em países que adotam ou estão em vias de adoção dessas normas aplicadas ao setor público.

O jusfilósofo Miguel Reale (1999), em sua Teoria Tridimensional do Direito, sustenta que os ‘valores’ diversos influenciam o universo dos ‘fatos’ (sociais, econômicos, contábeis, etc.) e acabam por ocasionar diversas normas possíveis, das quais apenas uma se transformará em ‘norma’ jurídica, por meio da interferência do Poder (autoridade) que no caso em tela é representado pela IFAC. Esses ensinamentos deram suporte para analisar processos de elaboração de normas contábeis, como no caso das IPSAS.

Diante disso, sublinha-se que é a presença dessa tríade (fato-valor-norma) que fornece o caráter tridimensional da teoria. A utilização da Teoria Tridimensional do Direito na área contábil, voltada para empresas (IFRS), foi apresentada pelos estudos precursores de Cardoso *et al.* (2009) e Cardoso *et al.* (2010).

Para compreensão do processo de elaboração das IPSAS foi escolhida a norma que versa sobre ativo intangível, considerando a inovação e o desafio que se apresenta no setor público ao ter que lidar diretamente com esse tipo de ativo sem substância física. Diante do exposto, visa-se nesta pesquisa responder a seguinte questão: **De que forma se deu a participação dos entes internacionais no processo de consulta pública da IPSAS sobre ativo intangível?** Sendo assim, o objetivo deste estudo é mapear a participação dos entes internacionais no processo de consulta pública da IPSAS sobre ativo intangível com suporte na Teoria Tridimensional do Direito.

A IPSAS sobre ativo intangível teve seu projeto elaborado em fevereiro de 2009 e aprovado em dezembro desse mesmo ano. Já a versão final da IPSAS foi emitida em janeiro de 2010. Assim, este trabalho busca relatar evidências sobre a influência do cenário internacional, baseada em experiências dos mais variados atores, na definição de padrões contábeis de contabilidade pública de alta qualidade. Sob o aspecto empírico, a presente pesquisa utilizou-se das sugestões presentes nas cartas enviadas por meio do processo de consulta pública, a minuta de norma (ED) e a versão final das IPSAS.

Os resultados encontrados apontam a participação de diversas instituições de diferentes países. Por intermédio das análises realizadas é possível notar pontos mais recorrentes tais como: a necessidade de se definir termos específicos, a inclusão de ativos intangíveis não contemplados pelo projeto, a substituição de termos considerados inadequados à realidade governamental, dentre outros que estão apresentados nos resultados.

Ademais, ficou viabilizada a identificação de características predominantes em meio às sugestões, juntamente com o grau de aceitação e a sua influência na versão final da norma. De maneira geral, das 117 sugestões enviadas pelas mais variadas entidades e países, 51 contribuições (44%) foram de alguma forma implementadas ou consideradas para elaboração da versão final da IPSAS 31 – Ativo Intangível.

Espera-se também que as evidências deste estudo possam contribuir para o processo de convergência no Brasil, auxiliando órgãos reguladores, de classe profissional, entes públicos e a sociedade civil em geral, considerando a complexidade de interlocução entre diversos atores.

Além desta introdução, este estudo está dividido em: 2) Plataforma Teórica; 3) Método e Procedimento da pesquisa; 4) Apresentação e análise dos resultados e, por fim, as considerações finais do estudo na seção 5.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 REGULAÇÃO CONTÁBIL

Para que se compreenda melhor o conceito de regulação contábil, é conveniente que se defina o que é regulação. Conforme Selznick (1985 *apud* BALDWIN, CAVE e LODGE, 2012) a regulação pode ser entendida como o controle contínuo/focado exercido por uma entidade pública sobre atividades apreciadas pela comunidade. Na concepção de Abranches (1999, p. 19) "praticamente toda ação do Estado envolve regulação, embora existam campos de intervenção estatal inteiramente dedicados à função regulatória".

Lodge e Wegrich (2009, p. 26) expõem que “a regulação é baseada na interação e na interdependência de três componentes: estabelecimento de padrões, coleta de informação e modificação de comportamento” e apontam quatro tipos de regulação, conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Variedades de regulação

		Quem regula?	
		Governo	Setor Privado
Como regular?	Comando e Controle	I - Regulação estatal envolvendo comandos apoiados por sanções	II - (Auto) regulação Privada
	Alternativas	III - Uso de incentivos do mercado, autocontrole e outras abordagens baseadas em auditoria e gestão	IV - Mercados e normas societais

Fonte: Lodge e Wegrich (2009, p. 21).

Na visão de Abranches (1999), o processo regulatório suscita, de maneira frequente, intensos conflitos de interesses, tornando-se assim um mecanismo de resolução de conflitos. Ainda, para Cardoso *et al.* (2010) a regulação da contabilidade tem uma importante atuação no suprimento das necessidades de informação de seus usuários, ao orientar a elaboração e divulgação de informações contábeis.

Conforme Silva (2007), o sistema de regulação contábil de um país sofre a influencia de diversos agentes (órgãos do Estado, organizações profissionais e instituições vinculadas ao mercado financeiro) e estes acabam por interagirem entre si, agindo sobre o próprio sistema.

Para Cardoso *et al.* (2010), no processo de integração normativa (regulação contábil) de fatos (eventos essencialmente econômicos), estão presentes valores intrínsecos à realidade humana, ou seja, quando são feitas referências a um determinado evento econômico, são objetivados valores que identificam, por meio de normas, como ele “deve ser”, buscando integrá-lo na qualidade de informação à realidade a contábil.

Nesse momento ocorre a atuação do normatizar no intuito de analisar a viabilidade de se manter ou não as características provenientes de padrões domésticos (LUTHARDT *et al.*, 2008). Conforme Dantas *et al.* (2010), embora possa existir um razoável consenso em relação à necessidade de se estabelecer um padrão normativo que balize a atuação dos profissionais, tendo em vista os mecanismos de mercados eventualmente serem falhos ou contrários aos interesses da sociedade, não existe unanimidade quanto ao padrão/modelo a ser utilizado.

Além disso, observa-se que regulação envolve a confecção sistemática de padrões contábeis por órgãos privados de normatização como IASB, IFAC E FASB. São estes que definem a prática contábil por meio de regras e princípios, causando assim influência na divulgação de informações (KOTHARI; RAMANNA; SKINNER, 2010).

Szuster (2011) ressalta que por décadas os reguladores da contabilidade emitiram normas em consonância com valores sociais defendidos em suas respectivas jurisdições, por isso existem diferenças entre as normas contábeis de diferentes países. Nesse cenário, pode-se mencionar a criação de órgãos como o IASB e a IFAC, com objetivo de promover a padronização contábil em nível internacional, tanto privada quanto pública.

Ao realizar um aprofundado estudo sobre a regulação, Cardoso *et al.* (2009), extraem que arcabouço teórico sobre o tema não fornece subsídios consistentes para a sua aplicação no cenário contábil e destacam a viabilidade de se utilizar, na regulação contábil, teorias advindas de outra área de conhecimento como a Teoria Tridimensional de Miguel Reale e a abordagem de Habermas.

Assim, nesse trabalho, como sustentação teórica, utiliza-se a teoria desenvolvida por Miguel Reale (1910-2006), na qual é proposta a relação dialética entre fato, valor e norma. Ressalta-se que a primeira referência dessa teoria na contabilidade foi feita por Pohlmann e Alves (2004), seguidos por Silva (2007) que a adaptou à contabilidade e posteriormente aplicadas na perspectiva das IFRS por Cardoso *et al.* (2009) e Cardoso *et al.* (2010).

2.2 A INTERNACIONALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A internacionalização da contabilidade pública iniciou-se com a criação da *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1977. Essa instituição nasceu com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade do setor público, desenvolver normas contábeis de alta qualidade, além servir como suporte para a devida adoção e aplicação das mesmas. (NASCIMENTO, 2008).

A IFAC é um organismo internacional, sem fins lucrativos e não política. Entre suas atividades destaca-se o desenvolvimento de normas para área de educação, auditoria, ética e contabilidade pública. Entre os comitês da IFAC encontra-se o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) que é responsável pelo desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade para o setor público (IFAC, 2013).

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), também conhecidas no Brasil por Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), são padrões internacionais de alta qualidade criados para melhorar elaboração de demonstrações contábeis pelo setor público e nelas são estabelecidas regras de reconhecimento, mensuração, e divulgação das transações e eventos em demonstrações contábeis para fins gerais (ZEFF, 2007).

Segundo Chan (2010), o programa de elaboração das IPSAS pela IFAC evoluiu em duas fases. De 1996 a 2002, o IPSASB, essencialmente, importou normas contábeis e de relatório financeiro do setor privado (IASB) para o setor público, fazendo alterações relativamente pequenas. A partir de 2003 o IPSASB tem conscientemente focado questões que são próprias do setor público como tributos e orçamento para os relatórios financeiros.

O IPSASB segue um processo estruturado e público no desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). Tal procedimento fornece a oportunidade para todos os interessados enviarem suas contribuições e críticas, no intuito de que as suas opiniões sejam consideradas no desenvolvimento das normas contábeis (IFAC, 2013).

Assim, antes da emissão de uma IPSAS, o IPSASB elabora e disponibiliza documentos para consulta, discussão e exposição (*Consultation Papers e Exposure Drafts*) para angariar sugestões por meio das cartas comentário (*Comment Letters*), que refletirão na versão oficial da norma pública. Isso oferece a oportunidade de analisar as respostas de diferentes sistemas contábeis (LUTHARDT *et al.*, 2008)

Além disso, poderão ocorrer outras vantagens como a promoção da consistência de relatórios em diferentes países e dentro da mesma jurisdição, para fins comparativos, incluindo a gestão fiscal e o cumprimento das normas fiscais; a melhora da integridade da informação financeira, incluindo o registro de todos os ativos físicos, passivos (abrangendo todos os passivos de longo prazo) e patrimônio líquido e oferecer incentivos adequados para a decisão política de fazer melhor (IFAC, 2013).

Diante disso, a independência dos padrões adotados, juntamente com um processo de avaliação crítica, embora eventualmente incômoda para o governo, são essenciais por se tratarem de uma ruptura de paradigma na contabilidade pública. Destaca-se que Gama, Duque e Almeida (2014), ao analisar o processo de convergência das IPSAS, identificaram que no Brasil adaptou-se a abordagem *top-down*, normalmente utilizada para rupturas desse tipo, para a abordagem *middle-up-down*, aumentando a participação dos agentes intermediários.

Isso também significa que a profissão contábil deve ter capacidade tanto para compreender a natureza do setor público, quanto para reconhecer que as circunstâncias são diferentes daquelas do setor privado, de modo que quaisquer comentários devam ser realizados, a fim de tornar claro, uma perspectiva política desinteressada (WYNNE, 2007).

De acordo com Sutcliffe (2003), os padrões internacionais de contabilidade pública representam ferramentas necessárias ao fortalecimento do processo de transparência/governança pública e ainda promovem a utilização de boas práticas e a melhoria da qualidade, cooperando assim para a maior consistência dos relatórios financeiros emitidos pelos governos.

Sendo assim, a convergência contábil no serviço público ocasionará um incremento da comparabilidade e a qualidade das informações contábeis, colaborando no atendimento às demandas dos governos e da sociedade ao facilitar a compreensão das modificações patrimoniais e o acompanhamento orçamentário (SOARES; SCARPIN, 2010).

Entretanto, as diferenças de ordem cultural entre países e regiões acabam por dificultar o projeto de universalização conceitual e a prática da contabilidade. Apesar disso, o referido objetivo prossegue aceleradamente (FRAGOSO *et al.*, 2012).

Para Weffort (2005), a cultura é uma das prováveis causas das diferenças contábeis internacionais ao influenciar padrões e práticas, influenciando o comportamento do profissional contábil, dos usuários das demonstrações e, de maneira indireta, o sistema político, econômico e legal.

2.3 TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO E A CONTABILIDADE

Miguel Reale parte de uma intuição pessoal, que era divergente das doutrinas até então expostas, rumo à construção de algo que lhe parecesse mais condizente com a realidade presenciada. Durante esse caminho, ele foi aperfeiçoando seu estudo até chegar à maneira como a sua teoria se configura atualmente.

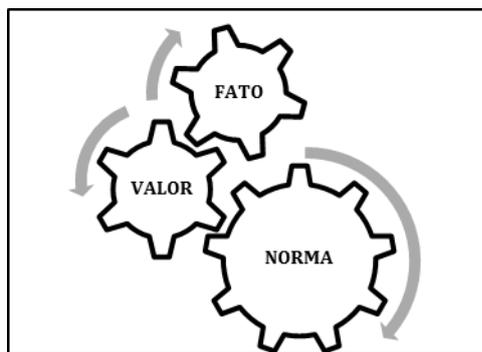
Entretanto, há de se ressaltar que a originalidade da teoria fica por conta da configuração enxergada e aprofundada por Reale. Isso é dito, pois o que fornece o caráter tridimensional (gênero) à teoria é a presença de três elementos fundamentais – fato, valor e norma –, e teorias desse tipo já vinham sendo elaboradas internacionalmente.

Contudo, Reale parte da apreciação delas e desenvolve um novo paradigma, demonstrando não só a existência da estrutura tríplice mas também a relação única e concreta dos elementos (REALE, 1994). Os fatos representam instâncias de um processo e agem como elos dos atos humanos em razão de atos anteriores ou de dados da natureza, estando sempre distantes de qualquer neutralidade ou posição estática (REALE, 1994).

Além disso, Reale (1994) salienta que só se pode considerar o fato no contexto histórico e envolvido com ele, o que lhe atribui significado. O autor ainda ressalta que, apesar da valoração presente nos fatos, eles jamais se transformam em valores. Em relação aos valores, primeiramente, Reale (1994) ensina que esses elementos advêm de um valor-fonte, que é o próprio homem e, sendo assim, ambos são de natureza obrigatoriamente histórica.

De acordo com o autor, valores são intenções históricas que direcionam o sentido de uma possível ação e estão ligados ao dever ser. O valor é o elemento que realiza a intercessão entre o fato e a norma (REALE, 1994). É dessa ligação que surge o entendimento de norma. Esta, então, é fruto da relação causal e inseparabilidade do processo factual-axiológico (REALE, 1994).

Figura 1 - Tríplice estrutura da teoria tridimensional



Fonte: elaborada com base em Reale (1994).

No aprimoramento de sua tese, Miguel Reale adiciona, na década de 1950, um importante fator: a dialética da complementaridade. Esse conceito é empregado com o intuito de demonstrar que fato, valor e norma não apenas se justapõem, mas possuem uma espécie de “travamento interno” que garante a unidade dos elementos (REALE, 1994). Para Szuster (2011), esse novo componente traduz-se em uma ponte em que os valores vão passando por atualização e se renovando em vista das mudanças ocorridas no plano da vida.

Sendo assim, identifica-se, por meio das ideias propostas, a denominada “fórmula reale”, de cuja estreita relação entre fatos e valores nasce um momento normativo. Já a norma é uma espécie de solução que integra os limites circunstancialmente existentes, lugar e tempo (REALE, 1994).

No que se refere à área de conhecimento desta pesquisa, torna-se necessário destacar o estágio relativamente inicial de desenvolvimento do tema no campo da Ciência Contábil, tendo sido mencionado pela primeira vez por Pohlmann e Alves (2004). Posteriormente, Silva (2007) e Szuster (2011) utilizaram-se da teoria proposta por Miguel Reale com uma roupagem voltada à ciência contábil. Cardoso *et al.* (2010) inspiraram-se nos ensinamentos da teoria de Reale e buscaram no arcabouço da literatura contábil elementos que representassem a norma e o fato, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Elementos da teoria tridimensional

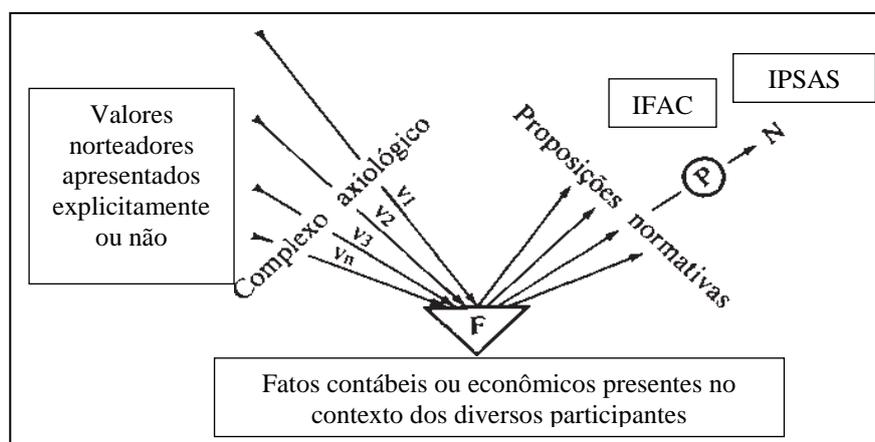
ELEMENTO	CONCEITO JURÍDICO	CONCEITO CONTÁBIL
FATO	O conceito de fato surge como momento de um processo, um elo de encadeamento dos atos humanos, quer em função de atos anteriores, quer em razão da natureza. "O fato é algo que somente o é enquanto se situa no envolver da história, recebendo significado no contexto ou na estrutura em que ele ocorre" (REALE, 1994, p.95)	É qualquer ocorrência que modifique o patrimônio, seja decorrente de negócio realizado pela administração (ato) ou não (fato). A expressão "fatos contábeis" é mais abrangente, pois inclui os fatos administrativos. "Os atos praticados pelos administradores ou donos da empresa, que afetam o patrimônio empresarial são denominados fatos administrativos ou contábeis" (PADOVEZE, 2004).
NORMA	É considerada a forma que o jurista usa para expressar o que deve ou não ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor, integrando algo da realidade social numa estrutura regulativa obrigatória. (REALE, 1994, p. 125)	É regra complementar obediente aos princípios fundamentais (ou à Estrutura Conceitual Básica), considerada necessária como padrão de conduta para o registro de fatos e elaboração de demonstrações e informações contábeis.

Fonte: adaptada de Cardoso *et al.* (2010).

Percebe-se que o Quadro 2 não menciona o item valor e, em tempo, Reale (1999) sublinha que ele é uma das condições basilares para que exista o elo entre fato e norma, formando assim uma dinâmica relação.

Outra abordagem de Reale que é aplicável ao processo de construção das IPSAS é a nomogênese da norma, em que sobre uma base factual (F) incidem valores diversos (V1, V2, Vn) e são retratadas diferentes direções normativas, as quais só se tornarão normas (N) com base no processo de interferência do Poder. Percebe-se, então, a participação decisiva deste. Assim, elaborou-se a Figura 1 no intuito de expor graficamente a relação entre a nomogênese das normas jurídicas e a das IPSAS.

Figura 2 – A nomogênese jurídica no processo de consulta pública das IPSAS



Fonte: Adaptado de Reale (1994) e Cardoso *et al.* (2009).

Ressalta-se a impossibilidade da norma contábil surgir espontaneamente dos atos e dos valores, pois ela não pode prescindir à apreciação da autoridade, ou seja, daquela que define a oportunidade e conveniência da norma a ser consagrada (SZUSTER, 2011). Por meio desse entendimento, pode-se apontar, no CVM (Comissão de Valores Mobiliários), o CFC

(Conselho Federal de Contabilidade) e o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) como exemplos de entes reguladores.

Além desses, em se tratando de contabilidade pública, pode-se citar a atuação da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) e do CFC como exemplos de entes reguladores. Em consonância aos objetivos deste estudo acrescenta-se a IFAC, órgão responsável pela elaboração das IPSAS.

Com base nisso, pode-se inferir que as demonstrações contábeis são influenciadas pela dialeticidade dos três elementos da teoria realeana e acabam por refletirem em várias direções normativas, como, por exemplo, na convergência aos padrões internacionais. Para Szuster (2011, p. 84) “O caráter concreto e dinâmico da Teoria Tridimensional de Reale onde fato, valor e norma estão sempre presentes e correlacionados, possibilita estudar o processo de convergência das normas contábeis”.

Por consequência, essas propostas de normas são convertidas em normas contábeis em virtude de quem define a oportunidade e a conveniência da norma a ser aprovada (CARDOSO *et al.*, 2010). O processo normativo no campo contábil pode ser formado por incessantes intenções de valor que ao incidirem sobre um determinado evento econômico, definem os padrões a serem seguidos (SZUSTER, 2011).

Assim, no processo de consulta pública alvo deste estudo, os entes internacionais enviaram suas contribuições baseadas em eventos sociais ou econômicos presentes em sua realidade (fatos), observados sob o prisma de sua cultura e costumes (valores) e que deram ensejo a variadas direções normativas. Por sua vez, a IFAC utilizou-se da oportunidade e conveniência inerentes à sua autoridade e filtrou a sugestões que julgou procedentes para a composição da versão final da IPSAS sobre ativo intangível (norma).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Este estudo, de caráter qualitativo, utiliza a pesquisa documental e a técnica de análise de conteúdo. Os procedimentos adotados atendem aos critérios e definições de Gil (2002), Bardin (2007) e Godoy (1995). Esse tipo de pesquisa permite buscar detalhes e informações qualitativas relevantes do processo de elaboração da norma sobre ativo intangível, emitida pela IFAC.

Para a coleta de informações, por meio da análise de conteúdo, foram utilizados três tipos de documentos: a minuta de norma (ED nº 40), as cartas (*comment letters*) e a versão final (2010) da IPSAS 31- Ativo Intangível. Elaborado pelo IPSASB, o ED nº 40 foi emitido em fevereiro de 2009 e disponibilizado para comentários com intuito de receber comentários durante a consulta pública. Ressalta-se a inovação e desafio que essa IPSAS pode trazer ao setor público, que não possui como praxe o reconhecimento de ativos intangíveis.

A população deste estudo refere-se às sugestões contidas nas 19 cartas enviadas à consulta pública do referido projeto de norma. Já a amostra utilizada constituiu-se das sugestões advindas de 18 documentos, levando-se em consideração que uma carta não foi disponibilizada pela IFAC, perfazendo, assim, 94,7% das cartas-comentário. Ao todo, foram registradas 117 sugestões.

A IFAC justificou que uma das cartas é de caráter confidencial e por este motivo não seria disponibilizada na consulta pública. Além disso, frisa-se que todos os documentos foram produzidos em inglês e apenas os órgãos franceses escreveram suas sugestões em seu próprio idioma e também em inglês.

Esses documentos foram produzidos e enviados à IFAC e posteriormente disponibilizados por ela em seu sítio na internet (<http://www.ifac.org/publications-resources/intangible-assets>). A tabela 1 traz alguns dados da amostra:

Tabela 1 – Estatística descritiva das cartas-comentário

Média de Páginas	5,944444
Desvio padrão Páginas	6,699185
Mínimo Páginas	1
Máximo Páginas	27
Total de Páginas	107
Total de Países	8
Total de Entidades	18
Total de Cartas	18

Fonte: elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Observa-se que os documentos são relativamente pequenos em número de páginas, mas a observação qualitativa permitiu notar que existe discussão conceitual relevante que serviu de base para que a IFAC levasse em consideração na versão final da norma.

Ressalte-se, que a minuta de norma ficou disponível para comentários no período de 07 de maio a 15 de agosto de 2009. Como se verifica no quadro abaixo, do total de cartas, 13 (68%) foram enviadas antes ou no prazo estipulado, 4 (21%) foram enviadas fora do prazo e 2 (11%) não apresentaram datas de envio (carta confidencial e *Agence du Patrimoine Immatériel de l'État*). Interessante notar que houve o envio de comentários até por uma pessoa física, mostrando que o processo é democrático e de interesse público.

O Quadro 3 traz a relação dos órgãos e os países que enviaram suas contribuições, juntamente com suas respectivas datas de envio.

Quadro 3 – Cartas-comentário submetidas à IFAC

Instituição	País	Data do envio	Qtd. Pág.
Accounting Standards Board	Africa do Sul	13/08/2009	10
Accounting Standards Board	Reino Unido	28/07/2009	2
Agence du Patrimoine Immatériel de l'État	França	-	27
Audit Commission	Reino Unido	14/08/2009	2
Australian Accounting Standards Board	Austrália	19/08/2009	4
Carta confidencial	-	-	-
Comité des Normes de Comptabilite Publique	França	01/07/2009	8
Comptroller General of British Columbia	Canadá	12/08/2009	4
Cour des Comptes	França	22/07/2009	18
European Commission	-	30/07/2009	1
Federation of Experts Comptables Européens (FEE)	-	14/07/2009	3
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (HOTARAC)	Austrália	05/08/2009	4
Joint Accounting Bodies	Austrália	21/08/2009	2
Dr. Joseph Maresca	Estados Unidos	15/08/2009	3
KPMG	-	23/09/2009	8
Public Sector Accounting Board	Canadá	20/07/2009	5
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Suíça	13/08/2009	3
The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)	Reino Unido	17/08/2009	2
The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japão	10/08/2009	1

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A etapa inicial do trabalho consistiu em acessar as cartas, realizar a tradução para categorizar e identificar as sugestões contidas em cada documento. Efetuou-se, assim, por intermédio da leitura dos documentos, a análise, extração e catalogação das sugestões contidas e, assim, um banco de dados. O quantitativo e a categorização das contribuições são apresentados na próxima seção, por meio das Tabelas 2 e 3.

Tendo em vista que sugestões foram enviadas objetivando o aperfeiçoamento da minuta de norma, para posterior produção da IPSAS 31, a etapa subsequente baseou-se na sinalização das sugestões que foram efetivamente observadas/acatadas pelo IPSASB. A aceitação ou não das propostas foram verificadas mediante a comparação da minuta de norma com a versão final do pronunciamento, disponível na data de confecção deste estudo.

Classificou-se como observadas/acatadas aquelas sugestões totalmente implementadas na versão final ou que acabaram por promover alterações e/ou explicações adicionais, ainda que não aceitas por completo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção os resultados obtidos são apresentados em duas subseções. Os achados são sistematizados por categoria, como mostra a Tabela 2. Posteriormente, os resultados são organizados e demonstrados de acordo com a instituição responsável pelo envio das contribuições. Quando necessário, optou-se por apresentar a discussão qualitativa da norma para justificar as sugestões e possíveis alterações.

4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS POR CATEGORIA

Considerando a quantidade de contribuições realizadas, optou-se pela separação em categorias. Segundo Bardin (2007), a categorização consiste em uma classificação de elementos segundo o gênero (analogia) e com critérios previamente definidos. Nesse contexto, a Tabela 2 expõe as sugestões categorizadas e a frequência em que cada uma ocorre ao longo de todo material pesquisado.

Tabela 2 – Sugestões por categoria

Categoria	A sugestão foi observada/acatada?		Total	%
	Sim	Não		
Definição de termos específicos	4	5	9	8%
Edição de parágrafos	4	6	10	9%
Esclarecimentos adicionais	3	6	9	8%
Exclusão de parágrafos	7	4	11	9%
Exclusão ou substituição de termos por outros mais adequados	11	6	17	15%
Exclusão poder de tributar e conceder direitos	7	1	8	7%
Inclusão de outros ativos intangíveis (comércio de emissões, redes sem fio, radiofrequência, banco de dados, etc.)	6	6	12	10%
Inclusão/exclusão de exemplos	3	11	8	12%
Inconsistências	4	3	7	6%
Outras sugestões	2	9	11	9%
Patrimônio cultural intangível (<i>heritage assets</i>)	-	9	9	8%
Total	51	66	117	100%

Fonte: elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Ao examinar a Tabela 2 é possível inferir que o item “Exclusão ou substituição de termos por outros mais adequados” possui uma representatividade (15%) relativamente

superior ao das outras categorias. Uma provável explicação para tal fato seria a utilização da IAS 38 como base para elaboração do projeto. As sugestões computadas nessa rubrica referem-se principalmente à substituição de termos (franquias, clientes, substância comercial, vender, etc.) e aplicáveis a organizações essencialmente comerciais. Em sua maioria, tais termos foram removidos ou substituídos. Esses questionamentos são plausíveis pelo fato desses ativos não serem comuns nas atividades fins de entes públicos.

Em relação à “Inclusão de outros ativos intangíveis (comércio de emissões, redes sem fio, radiofrequência, banco de dados, etc.)”, as propostas giram em torno de ativos que poderiam vir a atender ao critério de ativo intangível e serem incluídos na norma. Todavia, observou-se que das 12 sugestões, metade foi acatada. Isso sugere que esses tipos de ativos intangíveis podem não fazer parte do arcabouço público de todos os países. Entretanto, a previsão deles na norma pode ser útil conforme o desenvolvimento dos países.

Nesse contexto, pode-se destacar principalmente o comércio de emissões (Protocolo de Kyoto). Tal item não foi incluído na versão final da IPSAS, todavia, o motivo de sua ausência foi justificado na versão final da norma, como sendo um poder/direito concedido pela legislação e, portanto, fora do âmbito do referido projeto, apesar de ser colocada pelo IPSASB a possibilidade de se criar um padrão para o esse tipo de comércio.

Sob a categoria “Inconsistências” foram computadas as contribuições referentes a possíveis equívocos/conflitos no texto apresentado ou falta de compatibilidade com outras normas. Cita-se como exemplo o apontamento sobre a divergência na forma de contabilização de ativos intangíveis adquiridos sem contraprestação, pelo custo ou pelo valor justo.

Outro ponto importante diz respeito ao “Patrimônio cultural intangível (*heritage assets*)”, nessa categoria foram incluídas solicitações relacionadas às formas de contabilização, definições e exemplos desse tipo de ativo. É importante destacar uma a contribuição fornecida pela *Agence du Patrimoine Immatériel de l'État* (França), a digitalização de alguns bens do patrimônio cultural intangível. Entretanto, na IPSAS 31, não foram identificadas referências e/ou adaptações das sugestões realizadas.

Trata-se de um tema subjetivo e específico, o que torna a contabilização de tais itens um desafio. Uma das possíveis explicações para a não consideração das sugestões é a amplitude do assunto que, provavelmente, exigiria uma norma própria.

Na classe “Definição de termos específicos”, foi sugerido que alguns termos fossem claramente definidos devido à sua singularidade, como “acordos obrigatórios” (*binding arrangement*) e “potencial de serviços” (*service potential*). Observou-se que desses, apenas o primeiro termo foi definido, conforme sugerido. Acredita-se que o segundo termo permaneceu mais genérico para não restringir diferentes países de reportar esses itens em suas demonstrações financeiras.

As demais categorias referem-se, dentre outras, a alterações editoriais, referências incorretas, alterações na estrutura do texto, métodos alternativos de contabilização e transações sem contraprestação (*non-exchange transactions*).

Conforme a Tabela 2, o quantitativo de sugestões atendidas foi relativamente inferior às contribuições não aceitas/observadas. Todavia, em tese, isso reflete um processo democrático de receber as opiniões dos participantes para finalização da norma.

Ainda, recorrendo-se à teoria realiana, é possível verificar a presença da tríade fato-valor-norma. Ao solicitar que itens fossem incluídos/alterados na norma (ativo intangível), nota-se a presença dos fatos (comércio de emissões, redes sem fio, patrimônio cultural, etc.) encontrados na realidade dos variados entes e orientados pelos seus valores como, por exemplo, a relevância de ter esses elementos contabilizados e fielmente representados.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS POR INSTITUIÇÃO/PAÍS

No subitem anterior os resultados foram apresentados por categorias. A seguir, conforme Tabela 3 e Gráfico 1, os resultados serão demonstrados de acordo com os entes e os países responsáveis pelas sugestões e sua representatividade em relação ao total.

Tabela 3 – Sugestões por instituição

Instituição	País	A sugestão foi observada/acetada?				Total
		Sim	%	Não	%	
Accounting Standards Board	África do Sul	16	67%	8	33%	24
Accounting Standards Board	Reino Unido	1	100%	0	0%	1
Agence du Patrimoine Immatériel de l'État	França	4	33%	8	67%	12
Audit Commission	Reino Unido	1	100%	0	0%	1
Australian Accounting Standards Board	Austrália	2	40%	3	60%	5
Carta confidencial	-	-	-	-	-	-
Comité des Normes de Comptabilité Publique	França	1	25%	3	75%	4
Comptroller General of British Columbia	Canadá	0	0%	2	100%	2
Cour des Comptes	França	5	56%	4	44%	9
European Commission	-	-	-	-	-	-
Federation of ExpertsnComptables Européens (FEE)	-	2	67%	1	33%	3
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (HoTARAC)	Austrália	2	33%	4	67%	6
Joint Accounting Bodies	Austrália	1	50%	1	50%	2
Dr. Joseph Maresca	Estados Unidos	1	14%	6	86%	7
KPMG	-	12	40%	18	60%	30
Public Sector Accounting Board	Canadá	2	22%	7	78%	9
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Suíça	1	50%	1	50%	2
The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)	Reino Unido	-	-	-	-	-
The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japão	-	-	-	-	-
Total		51	44%	66	56%	117

Fonte: elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 3, verifica-se a parcela de participação de cada órgão e país/localidade no total das propostas desenvolvidas. Destarte, é possível fazer a identificação das entidades com maior destaque em termos quantitativos. O *Accounting Standards Board*, responsável pelo desenvolvimento e manutenção de padrões contábeis no setor público da África do Sul apresentou ao todo 24 sugestões. Esse resultado representa 21% do total, sendo 67% das propostas aceitas e/ou consideradas pelo IPSASB. O referido conselho obteve o segundo maior número de contribuições.

Outra participação relevante foi a da KPMG, que ao todo forneceu 30 sugestões, representando 26% de todas as contribuições e obtendo 40% de aceitação. Foi a KPMG que contribuiu com o maior número de propostas de melhorias para IPSAS, sendo ela uma instituição privada. Sublinha-se que a busca pela compreensão da participação de empresas ou pessoas no processo de elaboração das IPSAS ultrapassa o escopo deste estudo. Porém, pode ser uma vertente para futuras pesquisas.

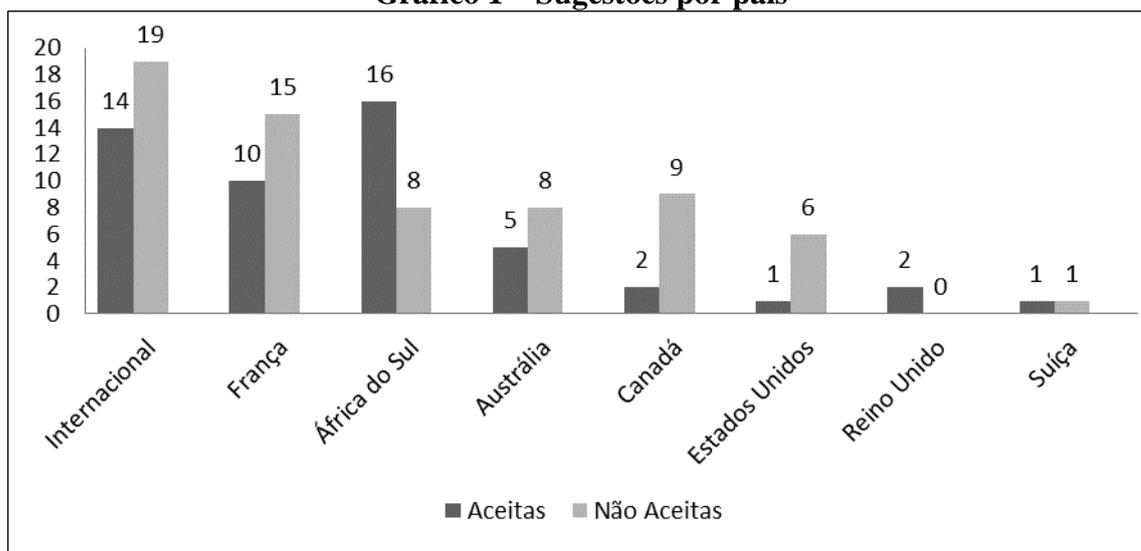
Da França, o país com o maior número de sugestões, vieram contribuições de três diferentes órgãos: *Agence du Patrimoine Immatériel de l'État*, *Comité des Normes de Comptabilie Publique e Cour des Comptes*, totalizando 25 sugestões (21%). Dessas, 10 foram consideradas na versão final da norma de ativos intangíveis, representando 40% de propostas aceitas.

Ressalta-se o volume de participação europeia no aprimoramento da IPSAS 31. As sugestões foram enviadas por nove diferentes organismos, somando 32 recomendações (27%) e auferindo um índice de 47% de propostas aprovadas.

A Austrália obteve 11% de participação, com 13 sugestões, sendo 38% delas acatadas e/ou levadas em consideração pelo órgão normatizador (IPSASB). Colaboraram com esses números a *Australian Accounting Standards Board*, a *Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee* (HoTARAC) e a *Joint Accounting Bodies*.

A América do Norte contou com a participação do *Comptroller General of British Columbia* (Canadá), *Public Sector Accounting Board* (Canadá) e do Dr. *Joseph Maresca* (Estados Unidos), somando 18 sugestões (15%). O índice de aceitação das contribuições ficou em torno de 17%. Nota-se, entretanto, que uma pessoa física fez mais comentários que muitos entes públicos.

Gráfico 1 – Sugestões por país



Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Em resumo, foi possível identificar 117 sugestões advindas das mais variadas entidades e países. Desse montante, 51 contribuições (44%) foram de alguma forma implementadas ou consideradas para elaboração da versão final da IPSAS 31 – Ativo Intangível. É imprescindível salientar que as cartas-comentário da *European Commission* e *The Japanese Institute of Certified Public Accountants* não apresentaram sugestões, apenas alguns comentários e agradecimentos. Além disso, as sugestões fornecidas pela *The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy* (CIPFA) não foram computadas, tendo em vista que o conteúdo do documento foi considerado muito similar ao fornecido pela *Federation of Experts comptables Européens* (FEE).

Essas evidências podem auxiliar órgãos reguladores e *standard-setters* a compreenderem melhor o processo de convergência e contribuir para aprimorar seus processos de consulta pública. Sublinha-se que os entes participantes elaboraram suas contribuições com base nos fatos observados em suas realidades e compreendidos sob

aspectos valorativos. Tal situação confirma o processo de nomogênese construído por Miguel Reale.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo identificou e analisou as sugestões enviadas durante o processo de consulta pública da IPSAS 31 – Ativo Intangível, em 2009, como forma de aprimoramento do texto normativo. Como sustentação teórica foi utilizada a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale adaptada à realidade contábil, com ênfase no processo de elaboração das IPSAS.

Os resultados obtidos possibilitaram a identificação da influência de diversos entes na elaboração da IPSAS 31 – Ativo Intangível. Nesse sentido, destaca-se a participação do *Accounting Standards Board* (África do Sul) e da KPMG (entidade privada), sendo ambas as instituições que mais forneceram contribuições.

De forma geral, foi identificada a significativa presença do continente europeu, com um número relativamente elevado de entes participando do processo e com 27% do total de sugestões. Outrossim, das 117 propostas de melhorias enviadas, 51 foram levadas em consideração pelo IPSASB, alcançando um percentual de 44%.

Essas evidências sugerem que a IFAC, na elaboração desse pronunciamento, buscou atuar democraticamente ao emitir uma norma que pode ser implementada em países com diferentes realidades. Ainda, torna-se importante destacar que cada sugestão encontra-se permeada pelos valores de cada ente e que, pelo fato de certas sugestões terem sido acatadas, constatou-se a influência de determinados fatos e valores na confecção da norma. Tal situação corrobora o entendimento da teoria tridimensional realiana, no que se refere a tríplice relação dialética no processo de criação das IPSAS.

Esse processo de receber sugestões para aprimoramento das normas é semelhante ao que ocorre na contabilidade privada, pelo IASB. Isto proporciona uma maior abrangência da norma, recebendo uma carga de diferentes ‘valores’ dos países, via entidades participantes e agregando na concepção da mesma. Além disso, permite a participação de qualquer agente interessado, alimentando a discussão com os ‘fatos’ das suas jurisdições, colocando assim situações novas para ocorrer uma reflexão do que deve ser levado em conta.

Salienta-se que não foram localizadas contribuições/sugestões brasileiras que visassem o aprimoramento do projeto de norma. Sendo assim, levando em consideração o processo de convergência internacional na área pública, o Brasil pode ter deixado de contribuir com propostas que pudessem tornar a norma mais compatível com a realidade brasileira ou, ao menos, registrar a sua participação no processo de aprimoramento da norma.

Menciona-se como uma das limitações do estudo a análise de conteúdo. Por se utilizar essa técnica na análise dos dados, é fundamental ressaltar que algumas interpretações ficam por conta dos pesquisadores e que, em virtude disso, pode ocorrer viés de entendimento/interpretação.

Como propostas para estudos futuros, sugere-se a abordagem axiológica das cartas no intuito de se observar padrões relativos ou não a cultura de entes e países, bem como aprofundar o entendimento sobre o interesse e a perspectiva dos participantes nas consultas públicas.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, S. Reforma regulatória: conceitos, experiências e recomendações. **Revista do Serviço Público** – Brasília, 50 (2): 19-49, abr./jun. 1999.

BALDWIN, R.; CAVE, M.; Lodge, M. **Understanding regulation: theory, strategy, and practice**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2007.

CARDOSO, R. L.; SARAVIA, E.; TENORIO, F. G.; SILVA, M. A. Regulação da Contabilidade: Teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista de Administração Pública** - Rio de Janeiro, 43 (4): 773-799, jul./ago. 2009.

CARDOSO, R. L.; SILVA, M. A.; MÁRIO, P. do C.; IUDÍCIBUS, S. de. Análise da Regulação da Contabilidade à luz da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale. **Revista Universo Contábil** - Santa Catarina, 6 (1): 06-27, jan./mar. 2010.

CHAN, J. L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade** – Brasília, 4 (1): 1-17, jan./abr. 2010.

CHAN, J. L. **Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards**. Public Money & Management, Janeiro, 2003. Disponível em <<http://jameslchan.com/papers/Chan2003Assess.pdf>>. Acesso em: 29 de maio de 2013

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; NIYAMA, J. K.; MENDES, P. C. de M. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações** - São Paulo, 4 (9), 3-29, mai./ago. 2010.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública** – Rio de Janeiro, 48 (1): 183-206, jan./fev. 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas** - São Paulo, 35 (2): 57-63, mar./abr. 1995.

IFAC - International Federation of Accountants, 2013. Disponível em <<http://www.ifac.org>> Acesso em 17 jan. 2013.

KOTHARI, S.P.; RAMANNA, K.; SKINNER, D.J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, 50 (2), 2010.

LODGE, Martin; WEGRICH, Kai. O enraizamento da Regulação de Qualidade: fazer as perguntas difíceis é a resposta. In: PROENÇA, Jadir Dias; COSTA, Patrícia Vieira da & MONTAGNER, Paula (Org.). **Desafios da Regulação no Brasil**. Brasília: ENAP, 2009, pp. 17-37.

LUTHARDT, U. M. T.; ZIMMERMANN, J.; BULLA, J.; MEIER, A. R. Accounting Standards - A Success Story? An Empirical Investigation of the First FASB & IASB Convergence Project. **SSRN Working Paper Series**, Rochester, Rochester, p. n/a, 2008.

NASCIMENTO, L. S. do. **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 no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007. ESAF: Brasília, 2007.

POHLMANN, Marcelo Coletto; ALVES, Francisco José dos Santos. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, Alexsandro B. *Teoria Avançada da Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. _____. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, Alexsandro B. *Teoria Avançada da Contabilidade*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REALE, M. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Teoria Tridimensional do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1994.

SILVA, Marcelo Adriano. **Análise da regulação contábil:** um ensaio à luz da teoria tridimensional do direito, da teoria normativa da contabilidade e do gerenciamento da informação contábil, numa perspectiva interdisciplinar. 2007. 175 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) — Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2007.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista catarinense da ciência contábil** - Florianópolis, 9 (27): 25-42, ago./nov. 2010.

SUTCLIFFE, P. The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. **Public Money & Management**, 23 (1), 29-36, 2003.

SZUSTER, Flávia Rechtman. **Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis à luz da teoria tridimensional do direito**. 2011. 100 f. Tese (Doutorado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2011.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional:** influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

WYNNE, A. Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting? *Fund Publica Digest*. **The International consortium on Governmental Financial Management**, 07 (1), 25-38, 2007.

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, 39 (4): 290-302, dez. 2007.