

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Anderson da Silva Almeida

**A contabilidade e a gestão dos intangíveis
no Setor Público Brasileiro:
o caso do Comando da Aeronáutica**



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Anderson da Silva Almeida

**A contabilidade e a gestão dos intangíveis
no Setor Público Brasileiro:
o caso do Comando da Aeronáutica**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora Lídia Oliveira
e do
Professor Doutor Carlos Menezes

setembro de 2015

DECLARAÇÃO

Nome: Anderson da Silva Almeida

Endereço eletrônico: almeida.96@gmail.com

Número do Passaporte: SB051368

Título da dissertação:

A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica

Orientadores:

Professora Doutora Lídia Cristina Alves Morais Oliveira

Professor Doutor Carlos Alberto Silva Menezes

Ano de conclusão: 2015

Mestrado em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TRABALHO, APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, 3 de setembro de 2015.

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

“Sim, coisas grandiosas fez o Senhor por nós, por isso estamos alegres.” (Salmos 126:3)

“(…) Até aqui nos ajudou o Senhor.” (1 Samuel 7:12)

Nas próximas páginas, o caro leitor encontrará sobre investigação, métodos, teorias, dados, enfim muita discussão sobre os intangíveis. No entanto, esta pequena seção é para tratar de outro bem *intangível*, “a minha gratidão”.

Gratidão a DEUS, que por fé, creio ser o criador de todas as coisas, o “todo poderoso” que transcende nosso entendimento, mas que ao mesmo tempo esteve, amorosamente, ao meu lado, conduzindo-me em todos os momentos. Até aqui, eu sei que Ele me ajudou! E muito!

Agradeço a minha esposa, Angélica, e ao meu filho, João Pedro, que durante essa jornada foram meus apoiadores fiéis. Compreenderam, carinhosamente, a troca entre a convivência familiar e as minhas tarefas acadêmicas. Diariamente, davam-me o reconforto de que precisava.

Muito obrigado à Força Aérea Brasileira, que confiou esta missão a mim. Extendo também meus agradecimentos a todos os companheiros da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica, que tanto foram gentis e solícitos, em tudo que precisei.

Reconheço de igual modo todo o auxílio dos meus orientadores, Professora Doutora Lídia Oliveira e o Professor Doutor Carlos Menezes, os quais foram extremamente atenciosos, sempre com suas orientações construtivas e incentivadoras. Demonstraram profundo interesse em entender as peculiaridades da minha investigação, em especial, a contabilidade brasileira, nomeadamente, a do COMAER. Lembro também de todos os demais professores do Mestrado em Contabilidade, os quais sem dúvida ajudaram nessa caminhada.

Agradeço também à estimada Estela Vieira, da EEG, por todo o auxílio prestado a mim, mesmo antes da chegada à Universidade do Minho.

A todos o meu mais sincero **MUITO OBRIGADO!**

RESUMO

A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica

O objetivo central da pesquisa é analisar a gestão dos intangíveis no setor público brasileiro, utilizando para o método de estudo de caso o Comando da Aeronáutica (COMAER) do Brasil. A inquietação principal do pesquisador residiu precípuamente na crescente importância dos intangíveis para o setor público, bem como no modelo de gestão adotado no COMAER, no qual houve claro realce no trato dos ativos fixos tangíveis, em detrimento dos intangíveis. Como pano de fundo, considerou-se o impacto trazido pela tecnologia e pela globalização que, dentre outros motivos, levou aos Estados à necessidade de alterarem a sua forma de gerir os recursos públicos. Foi nesse contexto que emergiu a contabilidade como ferramenta estratégica e central, que em associação com as novas ideias difundidas pela *New Public Management* e *accountability*, culminou no processo de harmonização contabilística no setor público internacional, sendo esse o contexto envolvente ao estudo, com destaque para seu alcance na contabilidade pública brasileira, nomeadamente no COMAER. Quanto aos procedimentos metodológicos, esses estão orientados dentro de uma perspectiva qualitativa, utilizando-se a análise documental, na pesquisa dos principais normativos contabilísticos relacionados ao assunto, bem como o inquérito por entrevista, a fim de averiguar a percepção dos principais agentes organizacionais do órgão central de contabilidade da Força Aérea Brasileira (FAB), relativamente à gestão dos intangíveis no COMAER. As principais conclusões apontam que o normativo interno do COMAER está minimamente alinhado com a IPSAS 31, notadamente silente no que se refere ao reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis. Nesse contexto, os agentes organizacionais enxergaram a necessidade de aprimoramentos no MCA 172-3. Entenderam ainda que o COMAER é uma organização intensiva em conhecimento, potencialmente geradora de intangíveis, entretanto, verificou-se não existir controle analítico dos ativos intangíveis, que dentre outros fatores, levam a necessidade de ajustes na gestão dos intangíveis no COMAER.

Palavras-chave: Intangíveis, gestão, setor público, Força Aérea Brasileira.

ABSTRACT

The accounting and the management of intangibles in the Brazilian public sector: the case of the Air Force Command

The central objective of this research is to analyze the management of Intangibles in the Brazilian public sector, by utilising a case study methodology in the Air Force Command (COMAER) of Brazil. The main concern is primarily with the increasing importance of intangibles in the public service and the management model adopted in COMAER, in which there is clear enhancement in the treatment of tangible assets rather than intangibles. Among other reasons for the concern, is the pervasive impact of technology and globalization, which has led to different States changing the way they manage public resources. It is in this context that accounting emerges as a strategic and central tool, which in combination with the new ideas spread by the New Public Management and the increasing call for more accountability, that the culmination of the accounting harmonisation process in the international public sector has resulted. Therefore, it is with this surrounding context, that the study highlights the reach of the accounting harmonisation process in Brazilian public accounting - in particular COMAER. The methodology is oriented towards a qualitative perspective, using document analysis, to search for the main accounting standards related to the topic under study and in the interview survey. The aim is ascertain the perceptions of the main organizational staff in the accounting central bureau of Brazilian Air Force (FAB) about the management of COMAER's intangibles. The main findings show that the internal standards of COMAER are minimally aligned with IPSAS 31, and mainly ignore the recognition and measurement of Intangibles Assets. As such, organizational agents see the need for improvements in document MCA 172-3. In addition, they consider that COMAER is a knowledge-intensive organization, and potentially a generator of intangibles. However, in this research it is also disclosed that there is no intangible asset analytical control, which among other factors, has led to the need for making adjustments in the management of intangibles at COMAER.

Keywords: Intangibles, management, public sector, Brazilian Air Force.

ÍNDICE GERAL

DECLARAÇÃO.....	ii
AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO.....	v
ABSTRACT	vii
ÍNDICE DE QUADROS	xi
ÍNDICE DE FIGURAS	xi
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	xiii
1 INTRODUÇÃO.....	3
1.1 Justificação do estudo	3
1.2 Objetivo do estudo e questões-chave.....	4
1.3 Estrutura da pesquisa.....	5
2 REVISÃO DA LITERATURA	7
2.1 Caracterização do Setor Público e a sua evolução.....	7
2.2 O processo de harmonização contabilística no setor público internacional	13
2.3 O tratamento contabilístico dos intangíveis segundo a IPSAS 31	19
2.3.1 Reconhecimento e mensuração.....	21
2.3.2 Mensuração após reconhecimento	23
2.3.3 Vida útil	24
2.3.4 Divulgação.....	26
2.4 Enquadramento teórico - “<i>practical drift</i>”	27
2.5 Estudos anteriores.....	29
3 METODOLOGIA	35
3.1 Perspectivas metodológica e epistemológica	36
3.2 Métodos de coleta de dados e método de investigação.....	40
3.2.1 Métodos de coleta de dados	40
3.2.1.1 Análise documental.....	41
3.2.1.2 Entrevista.....	41
3.2.2 Método de investigação	44
3.3 Caraterização da entidade utilizada no estudo de caso	46
3.3.1 A reformulação da gestão dos Ativos Fixos Tangíveis no COMAER.....	51
3.4 Enquadramento Teórico	53
4 ESTUDO SOBRE A ADOÇÃO DO NORMATIVO INTERNACIONAL RELATIVO AOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO E OS NORMATIVOS CONEXOS	57

4.1 O processo de harmonização contabilística no setor público brasileiro.....	57
4.2 Da lei nº 4.320/1964 ao atual Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica	59
4.2.1 Caracterização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	60
4.2.2 A evolução do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro.....	63
4.2.3 Caracterização do Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica.....	70
4.2.3.1 Os intangíveis no MCA 172-3.....	72
4.2.3.2 Processo de edição do MCA 172-3.....	73
4.2.4 Caracterização do Regulamento de Administração da Aeronáutica.....	75
5 ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS AGENTES ORGANIZACIONAIS RELATIVAMENTE À GESTÃO DOS INTANGÍVEIS NO COMAER	77
5.1 Caracterização dos entrevistados	77
5.2 Identificação da percepção quanto à definição de “intangível”	79
5.3 Averiguação da percepção quanto à importância da gestão dos intangíveis no COMAER.....	81
5.4 Identificação dos atributos das normas internas do COMAER relativas aos intangíveis.....	83
5.5 Identificação dos principais atributos dos sistemas de gestão do COMAER relativos aos intangíveis	87
5.6 Identificação de informações complementares concernentes aos intangíveis.....	90
6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	95
7 CONCLUSÃO	103
7.1 Considerações finais	103
7.2 Contribuições	106
7.3 Limitações.....	107
7.4 Pistas para investigações futuras	108
APÊNDICE 1 - Guião da entrevista.....	111
APÊNDICE 2 - Solicitação para participação em entrevista.....	119
APÊNDICE 3 - Termo de participação e consentimento	121
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	123
PUBLICAÇÕES OFICIAIS.....	128
OUTRAS REFERÊNCIAS.....	130

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Escopo de cada IPSAS	18
Quadro 2 – Paradigma qualitativo	38
Quadro 3 – Estrutura das NBCASP	61
Quadro 4 – Estrutura do MCASP 5ª Edição	64
Quadro 5 – Estrutura do MCASP 6ª Edição	68
Quadro 6 – Estrutura do MCA 172-3	71
Quadro 7 – Comparação entre normas	76

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Matriz teórica da “ <i>practical drift</i> ”	28
Figura 2 – Organograma simplificado do COMAER	48
Figura 3 – Processo simplificado de edição do MCA 172-3	74

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AFA – Academia da Força Aérea
AFT – Ativo Fixo Tangível
AI – Ativo Intangível
AWACS – *Airborne Warning and Control System*
BMP – Bens Móveis Permanentes
CELOG – Centro Logístico da Aeronáutica
CFOINT – Curso de Formação de Oficiais Intendentes da Aeronáutica
CGCB – Comitê Gestor da Convergência no Brasil
CI – Capital Intelectual
CIAAR – Centro de Instrução e Adaptação da Aeronáutica
CIGAR – *Comparative International Government Accounting Research*
CLA – Centro de Lançamento de Alcântara
CLBI – Centro de Lançamento da Barreira do Inferno
COMAER – Comando da Aeronáutica
COMGAP – Comando–Geral de Apoio
COMGAR – Comando–Geral de Operações Aéreas
COMGEP – Comando–Geral do Pessoal
DCTA – Departamento de Ciência e Tecnologia Aeroespacial
DECEA – Departamento de Controle do Espaço Aéreo
DEPENS – Departamento de Ensino da Aeronáutica
EEAR – Escola de Especialista de Aeronáutica
EMAER – Estado–Maior da Aeronáutica
EPCAR – Escola Preparatória de cadetes do Ar
FAB – Força Aérea Brasileira
GABAER – Gabinete do Comandante da Aeronáutica
IAS – *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IASC – *International Accounting Standards Committee*
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
INTRAER – rede interna de computadores do Comando da Aeronáutica
IPMN – *International Public Management Network*
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

ITA – Instituto Tecnológico da Aeronáutica
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MAER – Ministério da Aeronáutica
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MD – Ministério da Defesa
MF – Ministério da Fazenda
MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM – *New Public Management*
ODS – Órgãos de Direção Setorial
OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development*
OM – Organização Militar
PR – Presidência da República
PSC – *Public Sector Committee*
SEFA – Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SILOMS – Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços
SISCONTAER – Sistema de Contabilidade da Aeronáutica
SISPAT – Sistema de Patrimônio
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
SUCONT – Subsecretaria de Contabilidade
TI – Tecnologia da Informação
UG – Unidade Gestora
UNIFA – Universidade da Força Aérea
USAF – *United States Air Force*

A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica

1 INTRODUÇÃO

As alterações na economia mundial impactam a maneira dos gestores enxergarem suas organizações, em especial no que concerne a emergente importância do papel desempenhado pelos intangíveis (Lev e Zambon, 2003). Confirma-se assim a validade de se aprofundar a respeito da gestão dos intangíveis, conforme a seguir.

1.1 Justificação do estudo

No último século, presenciou-se a alteração de uma economia de base industrial para a economia baseada na informação, na qual a lógica dos negócios mudou da produção em massa para a intensidade em conhecimento (Hussi, 2004, p. 36). Nesse novo contexto, emerge o papel fundamental dos intangíveis na geração de valor para as organizações (Blair e Wallman, 2000; Lev, 2000; Cañibano, Sánchez, García-Ayuso e Chaminade, 2002; Lev e Daum, 2004; Wall, 2005).

Se de um modo geral para as empresas houve esse salto em importância da informação e do conhecimento, particularmente para o setor público, houve ainda estímulo adicional, mediante o impulsionamento trazido pelos auspícios da *New Public Management* (NPM), observado nas últimas décadas do século passado, a qual procurou direcionar a administração pública para o aperfeiçoamento das suas práticas gerenciais e para a difusão da *accountability*.

Reforça-se, portanto, a necessidade de que, nesse ambiente de uma economia baseada no conhecimento, o poder público carece aperfeiçoar-se constantemente, principalmente na seara dos intangíveis, comprovadamente o principal agente do valor atribuído a uma organização (Bronzetti e Veltri, 2013).

É nessa perspectiva, de fornecer contributo ao estudo dos intangíveis, sob o pano de fundo de uma instituição pública, que se reconhece a importância do escopo do presente estudo.

Outrossim, Ramírez (2010, p.249) assevera que ainda somente uma pequena parcela das entidades públicas tomou o desafio de tentar medir,

gerenciar e relatar sobre os ativos intangíveis. E nesse contexto, aproveitar o relevo dado ao controlo patrimonial, nomeadamente aos intangíveis, nos auspícios do processo de harmonização ao normativo contabilístico internacional no Brasil, torna ainda mais robusta a justificação da presente pesquisa.

Ademais, o vínculo profissional do autor com a instituição selecionada para o estudo de caso, durante vinte e dois anos, nomeadamente a Força Aérea Brasileira (FAB), é um fator que pode facilitar o desenvolvimento da pesquisa. Mais que isso, sendo o Comando da Aeronáutica (COMAER) uma entidade genuinamente pública, além de ser adequada ao estudo, pode inclusivamente beneficiar-se de um possível aprimoramento de algumas práticas internas, correlatas aos intangíveis.

Finalmente, ao se considerar o estágio atual, pelo qual passa a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, especificamente no que se refere ao processo de harmonização com o normativo internacional, o presente estudo se apresenta também oportuno, sendo capaz de somar-se, ainda que de modo tênue, na construção de um enquadramento mais fortalecido, no que concerne aos intangíveis aplicados à realidade de uma entidade governamental.

1.2 Objetivo do estudo e questões-chave

Genericamente, o estudo objetiva desenvolver uma análise sobre a contabilidade, a gestão e o controlo dos intangíveis no setor público brasileiro, utilizando para o método de estudo de caso, o COMAER. Deste modo, pretende-se responder à seguinte questão:

Como se caracteriza a contabilidade, a gestão e o controlo dos intangíveis no setor público brasileiro?

Para se alcançar o objetivo central, propõem-se particioná-lo conforme se segue abaixo:

- a) Caracterizar a adoção da IPSAS 31 “Ativos intangíveis” no Brasil;

- b) Analisar o modo que o normativo internacional sobre intangíveis tem sido aplicado no setor público brasileiro, nomeadamente no COMAER;
- c) Caracterizar de que forma a norma interna e os sistemas de gestão implementados conseguem acomodar as necessidades da gestão e controlo dos intangíveis no COMAER;
- d) Averiguar a percepção dos agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, relativamente às necessidades, eficácia e eficiência da gestão dos intangíveis na organização.

Em conformidade com estes objetivos específicos, estão as seguintes questões específicas:

- a) Como se caracteriza a adoção da IPSAS 31 “Ativos Intangíveis” no Brasil?
- b) Como é que o normativo internacional sobre intangíveis tem sido aplicado no setor público brasileiro, nomeadamente no COMAER?
- c) De que forma a norma interna e os sistemas de gestão implementados conseguem acomodar as necessidades da gestão e controlo dos intangíveis no COMAER?
- d) Qual é a percepção agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, relativamente às necessidades, eficácia e eficiência da gestão dos intangíveis na organização?

1.3 Estrutura da pesquisa

A pesquisa está estruturada em sete capítulos, dos quais o primeiro expõe a introdução, onde é feita a justificação do estudo, primordialmente baseada na importância dos intangíveis para o serviço público. Adicionalmente, no mesmo capítulo, são apresentados o objetivo geral e as questões-chave, que servem como balizadores, bem como se define a estrutura da Dissertação.

O capítulo dois desenvolve a revisão da literatura, no qual se caracteriza o setor público e a sua evolução. É traçado ainda um panorama sobre o processo de harmonização contabilística internacional, destacando-se o tratamento dado aos intangíveis, de acordo com a IPSAS 31. Outrossim, em

linhas gerais, é apresentada a fundamentação teórica baseada na *practical drift* e são analisados os principais estudos anteriores sobre os intangíveis no setor público.

No terceiro capítulo, é desenvolvida a metodologia da investigação, na qual se definem as perspectivas metodológicas e epistemológicas, os métodos de coleta de dados e de investigação, sendo neste último também caracterizado o COMAER, entidade utilizada no estudo de caso. Por fim, a *practical drift* é novamente explorada sob a ótica de aplicação na interpretação dos dados.

O capítulo quatro está ocupado em apresentar o primeiro estudo empírico, qual seja analisar a adoção da IPSAS 31 no setor público brasileiro, em especial no COMAER, para tanto é feita a contextualização a respeito do processo de harmonização contábilística no setor público brasileiro. Além disso, é desenvolvido um panorama evolutivo dos principais normativos brasileiros, relacionados à gestão dos intangíveis, com realce aos diplomas legais do COMAER.

No quinto capítulo, é exposto o segundo estudo empírico, baseado nas entrevistas realizadas, cujo objetivo é averiguar a percepção dos agentes organizacionais da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), nomeadamente da Subsecretaria de Contabilidade (SUCONT), relativamente à gestão dos intangíveis no COMAER.

No sexto capítulo, os resultados são discutidos e interpretados à luz da *practical drift*. A opção por este arranjo deve-se ao fato de que os dados estão dispersos em dois capítulos distintos e a análise unificada facilita o entendimento.

Finalmente, o capítulo sete faz a conclusão do estudo, seção na qual os principais resultados são lembrados, bem como se responde formalmente às questões específicas. Por oportuno, expõem-se as contribuições esperadas com a pesquisa, as limitações do estudo e as pistas para investigações futuras.

Como delineado acima, segue-se para a revisão de literatura, no próximo capítulo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

As especificidades do setor público, tais como a heterogeneidade de órgãos que o compõe, a escala de suas operações financeiras e a diversidade de suas práticas contábilísticas (Lapsley, 1988), dentre outros aspectos, colocam esse nicho num enquadramento especial, daí a importância de se caracterizá-lo pormenorizadamente, conforme adiante.

2.1 Caracterização do Setor Público e a sua evolução

Conceitualmente, o domínio público relaciona-se ao interesse comum, sendo um espaço de todos e para todos (Bresser Pereira, 1997a, p.26). É aquilo que é alheio ao privado, cujo fundamento está na *res publica*, ou seja, na coisa pública, que se refere ao interesse da sociedade e não exclusivamente de um particular (Keinert, 2000).

Ademais, cabe elucidar que o domínio público tem a sua maior representação no Estado, que é, portanto, a organização burocrática que detém o poder extroverso sobre a sociedade civil existente em um território (Bresser Pereira, 1997a, p.22). É diante dessa definição que se pode compreender a capacidade do Estado legislar, punir, tributar, policiar, manter a ordem em seu território, garantir o direito de propriedade, defender-se contra o inimigo externo e ainda fomentar o desenvolvimento econômico e social. Outrossim, nesse mesmo contexto, entende-se que também cabe ao Estado, por meio de seus organismos, o fornecimento dos serviços essenciais à sociedade (Broadbent e Guthrie, 1992).

A partir dessa perspectiva, observa-se que o domínio “público” difere claramente do que é “privado”. No entanto, apesar dessa flagrante dicotomia que deveria prevalecer entre esses entes, ao longo da história, assistiram-se tentativas de apropriação privada daquilo que é público. A esse respeito, Bresser Pereira (1997b) descreveu como “patrimonialista” a característica em que os governos, nas sociedades pré-capitalistas ou pré-democráticas, confundiam o patrimônio público com suas posses pessoais. Amorim (2000, p.96) destaca que o modelo patrimonialista caracterizou-se também pelas práticas clientelistas de troca de favores e pelos altos níveis de corrupção.

Como contraponto ao patrimonialismo e como consequência de um movimento de proteção do patrimônio público, levantaram-se dois pilares: a democracia e o modelo “burocrático” de administração. E nesse sentido, Bresser Pereira (1997b, p.4) afirma:

A democracia é o dispositivo político que garante direitos civis, direitos contra a tirania, que afirma os direitos políticos de eleger e de ser eleito, que assegura os direitos sociais contra a exploração e afirma os direitos públicos em relação ao patrimônio público. Burocracia é a instituição administrativa que usa como instrumentos para combater o nepotismo e a corrupção - dois traços inerentes à administração patrimonialista - os princípios de um serviço público profissional e um sistema administrativo impessoal, formal, legal e racional. (Bresser Pereira, 1997b, p.4)

A criação do denominado modelo “burocrático” é atribuída ao sociólogo alemão Max Weber, pois ele analisou e sintetizou suas principais características. O cerne da doutrina desse modelo admite que todo o poder emana das normas, das instituições formais e não do perfil carismático ou da tradição (Secchi, 2009, p.351) e assim, este novo regime poderia mitigar os vícios do regime patrimonialista, dotando o Estado de ferramentas que poderiam coibir ou atenuar a invasão do privado sobre o público.

O modelo proposto pelo sociólogo alemão proporcionou um verdadeiro avanço na administração pública, que segundo Bresser Pereira (1997a) este movimento representou a primeira grande reforma estrutural, dentre as duas que ocorreram na administração pública, durante o capitalismo.

Não obstante, ao longo da história, outros fatores contribuíram para a alteração da forma de se gerir a coisa pública. Nesse cenário, Bresser Pereira (1997a, p.10) entende que a crise de 1930, denominada a “grande depressão”, teve sua origem num problema centrado no mercado, posto que o Estado, à época, não mantinha suficiente regulação na área econômica, derivando daquele momento crítico o Estado do Bem-Estar (*Welfare State*) nos países desenvolvidos e o Estado Desenvolvimentista e Protecionista nos países em desenvolvimento.

Diante dessa nova perspectiva, observou-se, por um lado, o crescimento do Estado, para manter a tendência protecionista derivada do *Welfare State*, através do fomento de políticas públicas de cunho social

(educação, saúde, previdência social, habitação, etc), oferecendo suporte à população (Abrucio, 1997) e, por outro, para proporcionar o desenvolvimento econômico, aumentando o quadro de funcionários públicos, professores, médicos, enfermeiras, assistentes sociais, artistas, etc (Bresser Pereira, 1997a, p.13). A consequência foi um crescimento explosivo do Estado, após a segunda guerra mundial.

Esse crescimento teve espaço até o surgimento de uma nova crise, em nível mundial, que veio a demandar mais uma vez o ajustamento do poder público, alcançando assim a necessidade de uma verdadeira reforma do Estado. Abrucio (1997) aponta quatro fatores que deflagraram esse novo colapso:

- a) As crises do Petróleo, na década de 70 e o período recessivo, na década de 80;
- b) Um agudo problema fiscal dos Estados, que devido ao excessivo crescimento pregresso, já não conseguiam financiar seus déficits;
- c) A inaptidão dos governos para gerirem e resolverem seus problemas;
- e
- d) A globalização e o massivo desenvolvimento tecnológico.

Nesse ponto de inflexão, a administração pública, que ainda seguia uma orientação estritamente burocrática, via-se inapta para fornecer bons serviços públicos exigidos pelos cidadãos e contava com a impossibilidade de aumentar a tributação. Era assim um Estado maior e com menos recursos.

Aliado a isso, segundo Abrucio (1997), a tecnologia veio a alterar profundamente a lógica produtiva, que associada à globalização, possibilitou a diminuição dos custos dos transportes, das comunicações internacionais, aumentou o comércio mundial, os financiamentos internacionais e os investimentos nas multinacionais (Bresser Pereira, 1997a). Assim, a autonomia dos Estados nacionais estava enfraquecida e a situação econômica dos países encontrava-se quase completamente conectada, como por exemplo, uma crise na Rússia já tinha a capacidade de atingir o Brasil, do outro lado do mundo. As fronteiras pareciam estar reduzidas.

Essa junção de fatores atingiu frontalmente o Estado contemporâneo e, sobretudo revelou a incapacidade do modelo burocrático lidar com esse novo cenário, motivo pelo qual se mostrou praticamente falido. A esse respeito Amorim (2000) entende que essa inaptidão do Estado burocrático surgiu em razão do desenvolvimento de uma estrutura burocrática onerosa, voltada para si, que a incapacitava de reagir às mudanças do ambiente envolvente, bem como estava alheia aos anseios da sociedade. O esgotamento do Estado burocrático já era evidente e, conforme assevera Amorim (2000, p.96), este modelo estava associado à ineficiência, à despreocupação com os resultados e ao descompromisso com a sociedade.

Portanto, o aparato governamental precisava ser mais ágil e mais flexível, tanto em sua dinâmica interna como em sua capacidade de adaptação às mudanças externas (Abrucio, 1997, p.10). Nesse escopo, Barton (2009) aponta que a falta de recursos dos governos e a insatisfação popular com os custos das atividades do poder público foram catalizadores das reformas que se sucederam nas décadas de setenta e oitenta, em muitas democracias.

É nesse contexto que se assiste ao florescer de várias idéias que buscavam um novo modelo para o Estado e em particular para uma nova administração pública. Este movimento ficou então denominado *New Public Management* (NPM), apontado por Bresser Pereira (1997a), como a segunda grande reforma estrutural ocorrida na área pública na era do capitalismo.

Em que pese à diversidade de pensamentos que se somaram a essa tendência mundial, após o final da década de 70, a NPM buscava basicamente alcançar dois quesitos cruciais, de acordo com Amorim (2000):

- a) Incrementar a eficiência da ação pública, pela busca de uma aproximação com as boas práticas gerenciais adotadas no setor privado; e
- b) Melhorar a relação do Estado com seus cidadãos, pela ampliação da participação da sociedade.

Entretanto, essa simplificação conceitual, não deve conduzir ao entendimento de que a NPM foi derivada de uma concepção única. Para Hood

(1991), a NPM seguiu, como ele denominou, uma “megatendência”, baseada nos seguintes pontos:

- a) Diminuir ou retardar o crescimento da máquina governamental, em termos de despesa pública e de pessoal;
- b) Incentivar à privatização ou “quase-privatização” das empresas e serviços públicos;
- c) Desenvolver a utilização da tecnologia da informação (TI) para o processamento e oferecimento dos serviços públicos aos cidadãos;
e
- d) Desenvolver uma agenda internacional para a inclusão de temática focada em gestão pública, na formulação de políticas, em estilos de decisão.

No que concerne à nomenclatura “*New Public Management*”, Hood (1991) entende que se trata de uma denominação pobre, não encerrando em si mesma uma definição, pois se refere a um conveniente termo que indica um conjunto de doutrinas de administração que estiveram incluídas na reforma burocrática, em muitos países que faziam parte da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Ademais, sugere que foi um termo concebido como rótulo de uma série de alterações ocorridas na gestão pública (Hood, 1995).

Segundo Hood (1995), a NPM está assentada em sete componentes doutrinários, a saber:

- a) Desagregação das unidades do setor público para cada “produto”, criando-se porções gerenciáveis, estimulando-se a cultura anti-desperdícios;
- b) Busca de aquisições para o setor público centradas na competitividade entre os fornecedores, uma vez que a rivalidade entre os mesmos tende a reduzir custos;
- c) Ênfase na adoção de práticas gerenciais usualmente típicas do setor privado;
- d) Reforço na disciplina do uso dos recursos (fazer mais, com menos);

- e) Incremento da utilização de uma gestão pró-ativa, pois *accountability* demanda clara definição de responsabilidades;
- f) Definição formal e explícita de padrões de mensuração do desempenho, visto que *accountability* demanda clareza dos objetivos; e
- g) Aumento no controlo dos resultados do serviço público.

Hood (1991) enxerga ainda que a NPN tem a capacidade de ser aplicada em contextos diversos (diferentes organizações, níveis de governo, países), pelo que atribuiu a este modelo de gestão, características de portabilidade e difusão. Além disso, admite que a NPN é politicamente neutra, podendo ser bem acomodada em variadas ideologias.

No tocante aos sete pontos explicitados por Hood (1995), observa-se que emerge o termo subjacente *accountability*, o qual de origem anglo-saxônica, consoante Campos (1990), sequer ainda encontra tradução literal para a língua portuguesa. Entretanto, esta questão não pode ser barreira para o entendimento do seu importante significado.

Abrucio e Loureiro (2004) apontam que *accountability* está estritamente relacionada aos ideais democráticos, porquanto se relaciona à contínua prestação de contas dos governantes aos cidadãos. Nesse sentido, Amorim (2000, p.102), sintetiza o entendimento, quanto ao termo ora discutido:

Em termos concretos, o conceito tem sido aplicado como correspondente à responsabilidade do Estado e dos que atuam na esfera pública, perante os cidadãos, por servi-los de acordo com os padrões normativos dos governos democráticos, que incluem a igualdade, a dignidade humana, a participação e a representatividade. (Amorim, 2000, p.102)

A corroborar esse entendimento, Bresser Pereira (1997a, p.46) ao referir-se à *accountability* sustenta que se trata basicamente de mecanismos de responsabilização dos políticos e burocratas perante a sociedade. E acrescenta que:

Os políticos devem estar permanentemente prestando contas aos cidadãos. Quanto mais clara for à responsabilidade do político perante os cidadãos, e a cobrança destes em relação ao governante, mais democrático será o regime. (Bresser Pereira, 1997a, p.49)

Em outras palavras, a ação dos que atuam como agentes públicos estará sob o escrutínio constante dos cidadãos, por meio de diferentes mecanismos organizacionais e reguladores, os quais podem alargar a participação popular no processo de governança pública e daí o viés com os princípios democráticos (Ackerman, 2004; Broadbent e Guthrie, 2008).

Ademais, Broadbent e Guthrie (1992) argumentam que a *accountability* no setor público foi desenvolvida também a partir do estabelecimento de objetivos claros, planejamento corporativo, e acima de tudo, sistemas contabilísticos internos e externos a entidade, com claras linhas de responsabilização para a mensuração do desempenho. Entendem assim que ao longo dos anos essas diversas alterações levaram a uma nova contabilidade e auditoria no setor público (Broadbent e Guthrie, 1992, p.15).

Portanto, foi exatamente nessa atmosfera de modernização da instituição pública que emergiu a contabilidade como ferramenta central e estratégica (Panozzo, 2000; Lapsley, Mussari e Paulsson, 2009). Nesse contexto, Hood (1995, p.94) argumenta que:

Contabilidade foi um elemento-chave nesta nova concepção de *accountability*, uma vez que refletiu alta confiança no mercado e nos métodos das empresas privadas (sem mais tempo para ser equiparado ao crime organizado) e baixa confiança nos funcionários públicos e profissionais (agora vistos como burocratas de maximização do orçamento ao invés de ascéticos jesuítos), cujas atividades, portanto necessitavam ser mais de perto medidas e avaliadas por técnicas de contabilidade. (Hood, 1995, p.94)

As transformações ocorridas na contabilidade, nas últimas décadas, que dentre outros fatores foram estimuladas pelos pensamentos trazidos pela NPM e *accountability*, foram seguramente profundas. Além disso, devido à disseminação proporcionada pela globalização, em nível mundial, surgiu a necessidade de se uniformizar a linguagem contabilística. Este processo de harmonização contabilística será discutido na próxima seção.

2.2 O processo de harmonização contabilística no setor público internacional

As pressões exercidas pelos princípios da NPM e a evolução assitida na gestão do “novo setor público” trouxe consigo uma série de renovações

subjacentes em diversas práticas (Brignall e Modell, 2000), inclusive na dimensão contabilística.

Além disso, Sutcliffe (2003) informa que os governos cresceram, tomaram mais recursos emprestados (internamente ou nos mercados internacionais), desenvolveram os controlos, incrementaram o consumo e a distribuição de recursos, entretanto, o relato financeiro das operações governamentais ainda continuava precário. A gravidade de tal limitação refere-se ao fato de que frequentemente possa estimular a má gestão, o que já não encontrava abrigo nos ideais de *accountability*, difundidos pela NPM.

Assim, inserido numa tendência de reforma nos Sistemas de Informações Financeiras, trazida pela NPM (Christiaens, Reyniers e Rollé, 2010), foi incrementado o interesse para a contabilidade governamental. Nesse sentido, Chan (2003, p.13) apontou que essa focalização também decorreu dos seguintes fatores:

- a) Ao disporem de menos recursos, os governos necessitam de diferentes abordagens da contabilidade para melhoria da eficiência e economia;
- b) A contabilidade representa uma prevenção de fraudes e desperdícios;
- c) A profissão contabilística descobriu o potencial para alargar as suas competências e serviços no setor público;
- d) A coesão das nações de língua inglesa pela defesa de uma nova contabilidade governamental; e
- e) A visibilidade do tema proporcionado pela *Comparative International Government Accounting Research* (CIGAR) e pela *International Public Management Network* (IPMN).

Nesse contexto, como ponto de partida, as práticas contabilísticas vigentes no setor privado também influenciaram o setor público (Lapsley *et al.*, 2009; Chan, 2003). No entanto, ainda havia que se observar que a natureza do setor público diferia do setor privado, tendo em conta, por exemplo, as finalidades essenciais da contabilidade pública: Básica – proteger o patrimônio público, pela detecção e prevenção de corrupção e fraude; Intermédia – facilitar

a boa gestão financeira; e avançada – auxiliar o governo a fomentar a *accountability* (Chan, 2003).

Assim, segundo Chan (2003), a busca pelo atendimento dessas finalidades, o oferecimento dos serviços públicos aos cidadãos, como tarefa exclusiva do poder público (Barton, 2011) e a dificuldade de se mensurar os recursos públicos naturais representam características únicas do serviço público, as quais também tornam a contabilidade pública detentora de especificidades próprias. Esse descompasso fica claro, consoante assinalado por Barton (2011, p.419):

Enquanto os **governos** são estabelecidos para agirem em nome dos cidadãos, na prestação de bens e serviços para o bem-estar público e social, financiados pelos impostos, e assim manterem uma economia estável, com níveis elevados de emprego e assim por diante, as **empresas** são estabelecidas para venderem bens e serviços privados para os utilizadores que desejam adquirí-los na expectativa de obter lucro. (Barton, 2011, p.419, grifo nosso)

Portanto, diante dessas robustas diferenças, os padrões contabilísticos também necessitavam de estar adequados à realidade própria do setor público.

Nesse cenário, emergiu a importância de um órgão agregador que tivesse em conta àquelas especificidades do setor público. E em 1986, surgiu o *Public Sector Committee* (PSC), integrante do *International Federation of Accountants* (IFAC). No tocante a essas entidades, Sutcliffe (2003, p.29) assevera:

A missão do IFAC é o desenvolvimento e a valorização da profissão contábil, a fim de habilitá-la a prestar serviços de forma consistente e de alta qualidade no interesse público. O PSC foi criado no final de 1986 com competência, em nível mundial, para atender as necessidades daqueles envolvidos na gestão, divulgação, contabilidade e auditoria do setor público. (Sutcliffe, 2003, p.29)

O PSC norteava-se nas premissas de que o relato financeiro governamental devia estar baseado em padrões compreensíveis e amplamente aceites pelos utilizadores das informações e, além disso, que as auditorias garantissem a aplicação desses padrões. Por outro lado, também é verdadeiro afirmar que a ausência de um relato financeiro que seguisse esses “padrões aceites” não contribuía para o desenvolvimento da *accountability* e transparência (Sutcliffe, 2003).

Dessa forma, um marco unificador, em nível internacional, foi estabelecido pela edição das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que forneceram um referencial para o setor público, no que concerne à contabilidade. E desde 2004, o PSC passou a denominar-se *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) (IFAC, 2014, p.123), que hoje detém a responsabilidade de desenvolver e atualizar as IPSAS.

Grosso modo, como aponta Sutcliffe (2003, p.31), no desenvolvimento das IPSAS não se buscou “inventar a roda”, motivo pelo qual inicialmente elas foram, para o setor público, à versão similar às *International Accounting Standards* (IAS) e às *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Christiaens *et al.*, 2010), aplicáveis ao setor privado, de responsabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB), que substituiu, em 2001, o *International Accounting Standards Committee* (IASC).

Chan (2003) lança crítica sobre essa emulação das IAS/IFRS nas IPSAS, ao considerar as particularidades do setor público. Entretanto, admite que as IPSAS tiveram um valor simbólico, ao se basearem nas IAS/IFRS, que pela noção popular, essas asseguravam que os negócios privados fossem norteados pela disciplina financeira e integridade. Ademais, considerou ainda que as IPSAS melhoraram o prestígio dos contabilistas públicos, que, segundo o citado autor, até então se limitavam a serem meros burocratas credenciados como contabilistas.

A despeito desse posicionamento, o IPSASB entende que a finalidade do relato financeiro é a mesma para o setor público e para o privado. Desse modo, cada IAS/IFRS é revisada e adaptada para o desenvolvimento das IPSAS (Christiaens *et al.*, 2010, p.540).

Uma empreitada dessa envergadura, qual seja, definir normas contabilísticas para o setor público, em nível internacional, não poderia ser levada a cabo sem o suporte de entidades que fossem suficientemente influentes no mundo contemporâneo. Nesse cenário, o processo de disseminação das IPSAS foi estimulado pela Organização das Nações Unidas, União Européia, Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial, OECD e Interpol (Chan, 2003; Christiaens *et al.*, 2010).

Em suma, pode-se destacar a importância das IPSAS mediante o benefício esperado de sua implantação, conforme textua Sutcliffe (2003, p.30):

A adoção do IPSAS também irá fornecer uma maior eficiência e eficácia na auditoria e na análise de relatórios financeiros governamentais com regras comuns adotadas em todo o mundo para os relatórios financeiros das transações e eventos similares. (Sutcliffe, 2003, p.30)

Em particular, Chan (2003) observa que dois aspectos cruciais foram estimulados pelas IPSAS: a adoção do regime do acréscimo¹ e a divulgação de relatórios financeiros amplos do governo. Nesse contexto, o regime do acréscimo, pode ser assim entendido:

Sob o regime do acréscimo, transações e outros eventos são reconhecidos nas demonstrações financeiras quando ocorrem (e não apenas quando o dinheiro ou o seu equivalente é recebido ou pago). Portanto, as transações e eventos são registrados nos registros contábeis e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que eles se relacionam. (IFAC, 2014, p.26)

A literatura apresenta uma série de benefícios advindos da implementação do regime do acréscimo no setor público. Chan (2003) entende que esse tipo de regime agrega valor às divulgações financeiras, além de fornecer uma visão mais fiável da solvência de um governo. Sutcliffe (2003, p.31) aponta que sua utilização pode melhorar a qualidade e a comparabilidade dos relatórios financeiros dos governos e suas agências. Nesse mesmo sentido, Pina e Torres (2003, p.345) apontaram ainda um melhoramento na transparência e legitimidade no setor público. Portanto, diante dessas assertivas, o regime do acréscimo difundido pelas IPSAS contribui para um incremento de qualidade da contabilidade pública.

Para além dessa perspectiva, as IPSAS estimularam à divulgação de relatórios amplos do governo, cujos benefícios podem assim ser elencados: tornar tais relatórios mais acessíveis ao público em geral, mostrar a extensão da *accountability* no governo, melhorar a qualidade dos dados governamentais (Chan, 2003, p.17).

¹ Este termo adotado em Portugal equivale, no Brasil, ao regime de competência. Ambos assumem o mesmo significado para o termo inglês *accrual basis*. Regime de competência é o termo original constante da IPSAS traduzida para a língua Portuguesa.

Desse modo, numa concepção ampla, Benito, Brusca e Montesinos (2007) acreditam que a adoção das IPSAS não só traz um salto em qualidade, mas também um avanço na capacidade de comparabilidade das informações financeiras no setor público.

Apesar dessa possibilidade de incremento em qualidade com a adoção das IPSAS, elas não apresentam caráter obrigatório e sua utilização dependerá da livre escolha de cada governo (Christiaens *et al.*, 2010).

Por outro lado, não se pode esperar que a adoção das IPSAS ocorra de modo abrupto, porquanto há um longo caminho para uma adoção mais profunda e abrangente (Christiaens *et al.*, 2010) e além disso, permanecem muitos desafios no nível global, sobretudo aqueles ligados às práticas de cada governo, influenciadas pela ideologia política, sistema econômico e cultura (Chan, 2003).

Assim, esse despertar para a adoção das IPSAS, de acordo com a livre escolha de cada governo, exercerá um papel crucial na harmonização da contabilidade do setor público (Benito *et al.*, 2007).

Cabe ainda elucidar que as IPSAS compõem um conjunto de trinta e uma normas separadas por temas, conforme apresentado no quadro 1, a seguir:

Quadro 1 – Escopo de cada IPSAS

NUMERAÇÃO IPSAS	DESCRIÇÃO
1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
3	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
5	Custos de Empréstimos
6	Demonstrações Consolidadas e Separadas
7	Investimento em Coligada e em Controlada
8	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)
9	Receita de Transação com Contraprestação
10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
11	Contratos de Construção
12	Estoques
13	Operações de Arrendamento Mercantil
14	Evento Subsequente
15	“Suprimida” e substituída pelas IPSAS 28, 29 e 31

(continua)

(continuação)

NUMERAÇÃO IPSAS	DESCRIÇÃO
16	Propriedade para Investimento
17	Ativo Imobilizado
18	Informações por Segmento
19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
20	Divulgação sobre Partes Relacionadas
21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
23	Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
25	Benefícios a Empregados
26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
31	Ativo Intangível

Fonte: Adaptado de IFAC (2010).

Finalmente, ao considerar a centralidade dos intangíveis no escopo do presente trabalho, faz-se mister caracterizar o tratamento contabilístico dado aos intangíveis, consoante a IPSAS 31, o que será desenvolvido no próximo tópico.

2.3 O tratamento contabilístico dos intangíveis segundo a IPSAS 31

Os primeiros parágrafos da IPSAS 31 “Ativos Intangíveis” indicam que ela foi baseada na IAS 38 “Ativos intangíveis” e trazem ainda importantes ressalvas quanto ao seu alcance, ou seja, situações nas quais não estão abrangidas pela IPSAS 31, aqui destacadas as consideradas mais relevantes:

- a) Ativos intangíveis dentro do alcance de outra Norma;
- b) Ativos financeiros, de acordo com a IPSAS 28;
- c) Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- d) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- e) Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- f) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), em função de combinação de negócios;

- g) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes.
- h) Ativos fiscais diferidos;
- i) Ativos intangíveis não-circulantes, classificados como mantidos para venda; e
- j) Patrimônio cultural intangível; (adaptado de IFAC, 2010, § 3º, IPSAS 31).

Destacadas as exceções preliminares, a IPSAS 31 pontua claramente que é aplicável a todas as entidades do setor público, salvo às Empresas Estatais, que estão subordinadas às IFRS.

Ademais, à parte introdutória da IPSAS 31, ressalta questão referente aos ativos compostos por elementos tangíveis e intangíveis, os quais, nessa condição, deverão ser tratados particularmente nos termos da IPSAS 17 “Ativo Imobilizado”.

Ato contínuo, a norma analisada assinala dois critérios fundamentais para a identificação de um Ativo Intangível (AI), quando este: for separável, ou seja, pode ser separado da sua entidade (vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado); resultar de compromissos obrigatórios (IFAC, 2010, § 19, IPSAS 31).

Nesse contexto, também emergem dois outros aspectos quais sejam, o controle que a entidade exerce sobre o ativo e a noção de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, que *ipsis litteris* a norma textua:

A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços (...) (IFAC, 2010, § 21, IPSAS 31)

Os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. (IFAC, 2010, § 25, IPSAS 31)

Estes aspectos iniciais suscitados pela norma mostram-se úteis para o entendimento das questões subsequentes.

2.3.1 Reconhecimento e mensuração

O normativo em comento estabelece que para se reconhecer um AI, a entidade deve demonstrar que ele atende a definição de um AI, ou seja, deve: ser separável, resultante de compromisso obrigatório, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

Mais que isso, ainda exige que o AI atenda aos critérios de reconhecimento, assim entendidos como condições *sine qua non*:

- a) Ser provável que o AI gere benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais em favor da entidade; e
- b) O custo ou justo valor do AI possa ser mensurado com segurança.

No que tange à mensuração do AI, a IPSAS 31 assevera que nos casos de aquisição em separado, ele deva ser reconhecido inicialmente pelo custo. Ademais, justifica essa disposição, porquanto, o custo dos AI's adquiridos nesta condição, em transações pagas em dinheiro ou outros tipos de ativos monetários, proporcionam uma mensuração segura (IFAC, 2010, § 28, IPSAS 31). Via de regra, esse custo englobará o preço de compra do AI, incluídos todos os tributos pertinentes, bem como qualquer outro custo incorrido para a colocação do AI em condições de uso.

Por outro lado, a norma orienta que o reconhecimento desses custos cessará quando o ativo já estiver nas condições de operação. A partir desse ponto, há especificação para o reconhecimento dos gastos relativos às fases de pesquisa e desenvolvimento, de AI's adquiridos em separado, os quais seguirão as mesmas regras para os AI's gerados internamente.

A norma ainda considera a mensuração do AI para as aquisições sem contraprestação, ou seja, quando um órgão público transfere AI à outra entidade, por exemplo, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos (IFAC, 2010, § 42 IPSAS 31). Nestes casos, deverá ser utilizado o justo valor para a mensuração do AI, na data em que foi adquirido.

Não obstante, o § 46 da IPSAS 31 considera que o *goodwill* não deve ser reconhecido como ativo. Nesse particular, a mesma norma entende *goodwill* como o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente (IFAC, 2010, § 46, IPSAS 31).

No que concerne aos AI's gerados internamente, a IPSAS 31 dispõe um tratamento diferenciado, no qual esses AI's além de atenderem aos requisitos gerais de reconhecimento e mensuração inicial, deverão ainda seguir algumas regras específicas, quanto às fases de pesquisa e de desenvolvimento.

Nessa perspectiva, a norma traz a definição para “pesquisa” e “desenvolvimento”, como se segue:

Pesquisa é uma investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso. (IFAC, 2010, § 16, IPSAS 31)

Dessa forma, a IPSAS 31 declara que nenhum AI derivado da fase de pesquisa deverá ser reconhecido, porquanto a entidade ainda não está apta a atestar que o AI existe, nem tampouco que haja a probabilidade dele gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, devendo, portanto, serem considerados como meras despesas.

Para além dessa abordagem, a norma amplia as exigências para que um AI derivado da fase de desenvolvimento seja reconhecido, tendo em conta que a entidade deverá demonstrar:

- a) Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. (...);
- e) Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) Capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento. (IFAC, 2010, § 55, IPSAS 31)

Quanto ao custo do AI gerado internamente, a IPSAS 31 entende que devam ser considerados todos aqueles gastos necessários à colocação do AI em plenas condições de funcionamento.

A norma ainda indica que um gasto não enquadrado nos critérios de reconhecimento de um AI deve ser registrado como despesa e que em data subsequente, essa despesa não poderá compor o custo do AI.

2.3.2 Mensuração após reconhecimento

O diploma normativo fornece a opção de a entidade optar pelo uso do método do custo ou método da reavaliação para realizar a mensuração após o reconhecimento inicial do AI. Informa ainda que uma vez utilizado o método da reavaliação para um AI, a administração deverá manter a aplicação desse método para todos os outros ativos da classe desse AI.

O método do custo consiste em o AI, após o seu reconhecimento inicial, ser apresentado ao custo, excluídas as amortizações² e perdas por irrecoverabilidade³ acumuladas.

Por outro lado, o método da reavaliação corresponde que após o reconhecimento inicial o AI terá o seu valor reavaliado ao justo valor⁴, subtraindo-se as eventuais amortizações acumuladas. Particularmente, nesse caso, a IPSAS 31 impõe que o justo valor deva considerar um mercado ativo, além de que a reavaliação deva ter o caráter de regularidade, a fim de serem evitadas possíveis divergências entre o valor contabilístico do AI e o justo valor. Nesse sentido, para os casos em que houver diferença materialmente relevante entre o valor contabilístico do AI e o seu justo valor, exigem-se, portanto reavaliações anuais.

² É o reconhecimento da perda (ou consumo) do montante de recursos aplicados em ativos intangíveis, ou ainda, a alocação sistemática do valor amortizável de ativos durante sua vida útil (IFAC, 2010, § 22, IPSAS 21; combinado com Araújo e Neto, 2010, p. 135).

³ É uma redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, além e superior ao reconhecimento sistemático desta redução por meio da amortização (IFAC, 2010, § 23, IPSAS 21). Termo utilizado como sinônimo de "imparidade". Optou-se por "irrecuperabilidade" por ser o termo original constante da IPSAS traduzida para a língua Portuguesa.

⁴ É o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória (IFAC, 2010, § 11, IPSAS 9).

Para este método, a IPSAS 31 ainda prevê algumas exceções, como no caso de um AI, numa classe de intangíveis reavaliados, não poder ser reavaliado pela falta de um mercado ativo, devendo este ser reconhecido pelo seu custo, menos a amortização acumulada e eventuais perdas por irrecuperabilidade. Ou ainda, se o justo valor de um AI reavaliado deixar de ser apurado, pela ausência de mercado ativo, o seu valor deverá se constituir pela última reavaliação, em relação a um mercado ativo, menos a amortização acumulada e eventuais perdas por irrecuperabilidade (IFAC, 2010, § 81, IPSAS 31).

2.3.3 Vida útil

A IPSAS 31 declara que a contabilização de um AI está baseada na sua vida útil. Desse modo, a administração deverá avaliar se essa vida útil é definida ou indefinida. Na primeira hipótese, a entidade deve considerar a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. Por outro lado, o estabelecimento de uma vida útil indefinida, depende, além de se ter em conta todos os fatores envolventes, da inexistência de um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos ou fornecer serviços potenciais para a entidade (IFAC, 2010, § 87, IPSAS 31).

Decorrente dessa condição, a norma admite que um AI com vida útil definida deva ser amortizado, enquanto que com vida útil indefinida não o deva. Mais que isso a IPSAS faz ressalva que a terminologia vida útil “indefinida” não pode ser entendida como “infinita”, para o que assevera:

A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. (IFAC, 2010, § 90, IPSAS 31)

Para os AI's com vida útil definida, a IPSAS 31 entende que a amortização deve iniciar na data em que o intangível estiver em plenas

condições de uso e cessar quando este for classificado como detido para venda ou na data que ele for baixado⁵, o que ocorrer primeiro.

No que concerne ao método de amortização a ser utilizado, a entidade deverá considerar aquele que reflete o padrão de consumo previsto para os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Em não havendo segurança para essa determinação, por prudência, a administração deverá utilizar o método linear, também denominado método da linha reta. Além desse método, a norma ainda enumera a existência do método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

Ademais, o normativo ao tecer comentários sobre valor residual do AI, com vida útil definida, ou seja, aquele que restará após a subtração do valor amortizável (passível de amortização), informa que, a partida, esse valor deverá ser considerado nulo, salvo nos casos em que exista compromisso de compra do AI ao fim de sua vida útil ou haja mercado ativo para esse AI. Nesse contexto, depreende-se da norma que um valor residual diferente de zero indica interesse de a entidade alienar o AI antes do término de sua vida econômica.

Ao considerar a possibilidade de alteração da vida útil e do método de amortização, a IPSAS 31 estabelece que esses devam ser revisados, pelo menos, ao final de cada exercício.

Por outro lado, no que concerne aos AI's com vida útil indefinida a norma esclarece que não devem ser amortizados. Indica ainda que deverá haver revisão da vida útil, a fim de verificar se as circunstâncias que determinaram a condição de "indefinida" ainda estão mantidas. Em caso negativo, o AI deverá ter sua vida útil alterada de indefinida para definida.

Outrossim, a IPSAS 31 estabelece que um AI deverá ser baixado na ocorrência de dois eventos:

- a) Sua alienação;

⁵ Conceito análogo ao "desreconhecimento" de um ativo. É o termo original constante da IPSAS traduzida para a língua Portuguesa.

- b) Quando não houver expectativas de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, com sua alienação ou utilização (IFAC, 2010, § 111, IPSAS 31).

Outrossim, a norma considera como exemplos de alienação a venda, o arrendamento ou a permuta.

2.3.4 Divulgação

A IPSAS 31 determina que a entidade deverá realizar a divulgação das informações referentes aos seus AI's, observando a separação por classes e fazendo distinção entre os AI's gerados internamente e outros AI's. Tais informações podem assim ser resumidamente elencadas:

- a) Condição de vida útil, se indefinida ou definida, neste último caso, também os prazos ou as taxas de amortização;
- b) Os métodos de amortização utilizados;
- c) O valor contábil bruto e eventuais amortizações acumuladas;
- d) A rubrica da demonstração do resultado do exercício, na qual qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- e) A conciliação do valor contábil no início e no final do período. (adaptado de IFAC, 2010, § 117, IPSAS 31)

A norma ainda elucida que uma classe de AI abriga ativos que tenham uma mesma natureza e que compartilhem de utilização similar para a entidade, como exemplo: marcas, *softwares*, licenças, receitas, fórmulas e projetos.

Para o caso de AI's que tenham sido contabilizados a valores reavaliados, a norma dispõe de tratamento diferenciado, para os quais a entidade ainda deverá divulgar informações adicionais, tais como, data da reavaliação, valor contábil dos AI's reavaliados e critérios utilizados para a determinação do justo valor.

Mais que isso, a IPSAS 31 exige que os gastos totais com pesquisa e desenvolvimento, reconhecidos como despesas, devam ser divulgados pela entidade pública.

Como orientação derradeira, a diretriz para os AI's, no serviço público, preceitua que é recomendável, portanto sem caráter obrigatório, que a entidade também divulgue informações complementares, tais como: descrição de AI's que ainda estejam em uso, porém totalmente amortizados; e breve relato de AI

significativo, sob o controlo da administração, mas que por não atender aos critérios de reconhecimento, não é considerado propriamente um AI.

Dessa forma, expôs-se o tratamento contabilístico dado pela IPSAS 31 aos AI's. No entanto, ainda resta caracterizar o enquadramento que permita a fundamentação teórica da investigação, o que será apresentado a seguir.

2.4 Enquadramento teórico - “*practical drift*”

O enquadramento teórico envolvente a presente pesquisa está fundamentado na obra de Snook (2002), na qual é relatado um grave acidente ocorrido no Norte do Iraque, em 1994. Na ocasião, dois caças F-15 da Força Aérea Americana abateram dois helicópteros *Black Hawk* UH-60 do Exército Americano, resultando na morte de vinte e seis militares.

A análise desenvolvida por Snook, leva em conta ainda a participação desastrosa de uma aeronave *Airborne Warning and Control System (AWACS⁶)*. No acidente, em particular, o AWACS não foi capaz de alertar aos pilotos dos caças F-15 que os alvos a serem abatidos não se tratavam de inimigos.

Snook (2002) argumenta que a análise do acidente deveria ser decomposta em partes, pois pelo estudo dessas entende-se o todo. Por outro lado, as partes estão relacionadas umas com as outras e com todo o conjunto, neste caso a tragédia. Assim, o caso devia ser analisado como um “todo orgânico”, entendido como um produto entremeado num sistema social envolvente, que é sempre algo mais que a soma de suas partes (Snook, 2002, p.180). Nesse sentido, Snook (2002) assevera que o abatimento indevido dos helicópteros não ocorreu pela falha isolada, quer dos F-15 ou do AWACS, mas devido a um mecanismo que denominou *practical drift*, como resultante de uma ação mal sucedida em vários níveis: individual, grupal e organizacional.

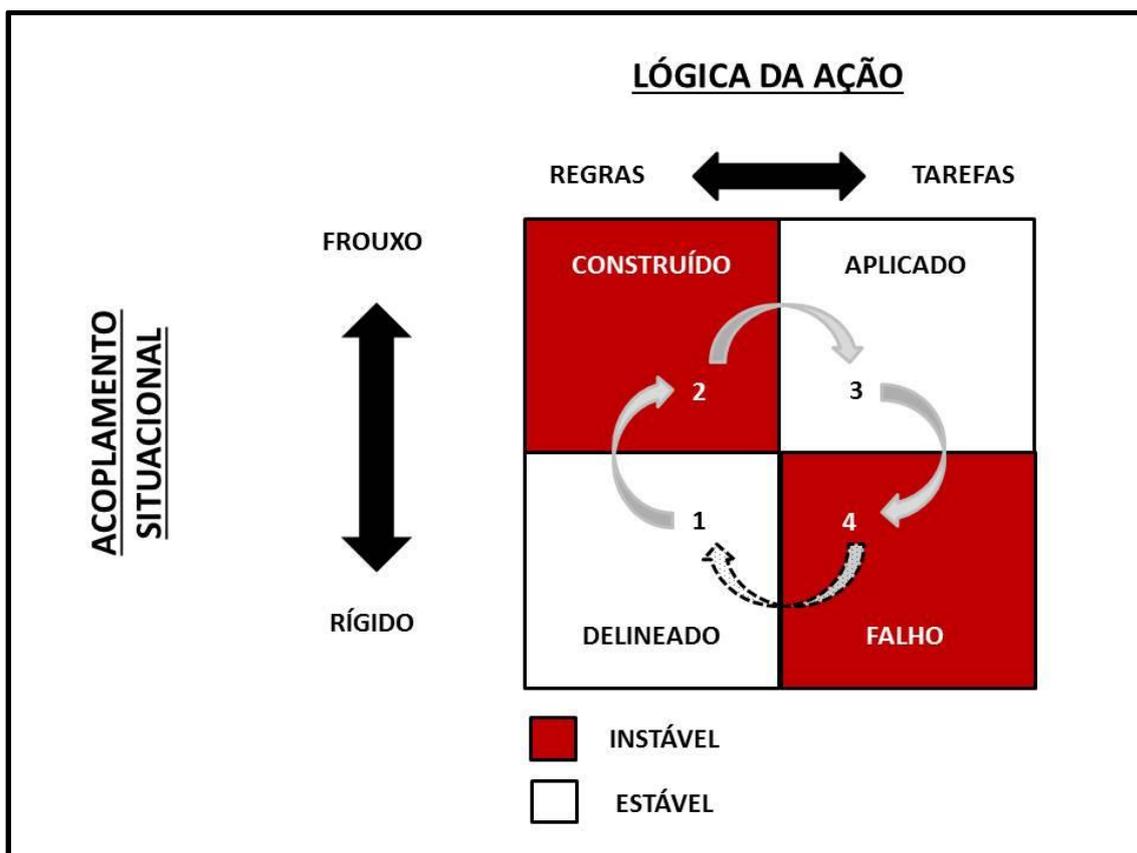
A figura 1 apresenta a dimensão do acoplamento situacional, o qual descreve o estado de uma ação na organização. Esta situação pode ter maior ou menor interdependência de outro agente envolvido naquela ação. Além

⁶ AWACS, nesse contexto, pode ser entendido como uma aeronave que transporta um radar capaz de detectar outras aeronaves, navios ou outros tipos de veículos, em longas distâncias, além de ser responsável pela vigilância e coordenação de ações integradas de Forças Armadas (USAF, 2015; AWACS, 2015).

disso, pode-se ver a lógica da ação, se está influenciada pelas regras ou o pela tarefa. Há ainda o fator tempo no centro da figura.

O quadrante 1 corresponde ao modelo ideal, concebido somente no imaginário dos idealizadores da norma interna para o desenvolvimento de uma ação, na qual há um cumprimento perfeito das regras, havendo uma componente profundamente racional.

Figura 1 – Matriz teórica da “*practical drift*”



Fonte: Adaptado de Snook (2002, p.186).

O segundo quadrante representa uma situação em desenvolvimento, como resultado da interação de uma lógica baseada na norma e um acoplamento rígido. Em outras palavras, não há aderência das normas com a prática do dia a dia, motivo pelo qual o sistema busca uma mudança, derivando para o próximo quadrante, saindo de uma condição de instabilidade para a estabilidade, encontrando equilíbrio no terceiro quadrante, uma vez que o rigor das regras dá lugar ao que é pragmático, ou seja, as experiências do dia a dia numa organização moldam uma “própria norma” informal.

Assim, nessa passagem para o terceiro quadrante, surge o *practical drift* que é um lento e estável desacoplamento entre a prática e os procedimentos escritos (Snook, 2002, p.194).

Com o passar do tempo, os comportamentos pragmáticos se cristalizam, tornando-se a “nova regra”, motivo pelo qual a *practical drift* é de difícil prevenção ou eliminação. Ademais, esse novo *modus agendi* se perpetuará, até que haja um novo desequilíbrio, situação essa encontrada no último quadrante. Portanto, é no modelo do quarto quadrante que ocorrem as falhas, como aquela relatada no Iraque, em 1994.

Não obstante, consoante o escopo da presente pesquisa, ainda resta verificar os estudos anteriores que versam sobre os intangíveis no setor público. Essa lacuna será preenchida com o desenvolvimento da próxima seção.

2.5 Estudos anteriores

Inicialmente, cumpre esclarecer que nas pesquisas efetuadas para o desenvolvimento do presente tópico, foram encontrados os termos “intangíveis” e “capital intelectual” (CI) para caracterizar ativos capazes de gerar benefícios futuros para a organização. Dentre vários estudos analisados, exemplificam-se alguns que constatarem a assertiva anterior: Cinca, Molinero, e Queiroz (2003); Del Bello (2006); Ramírez (2010) e Bronzetti e Veltri (2013).

Assim, para efeito de entendimento, os dois termos podem ser utilizados como sinônimos, pois essa distinta utilização pode ser verificada entre países e reside no fato de que a terminologia “intangíveis” apresenta viés com a ciência contábilística, enquanto CI liga-se mais propriamente no campo estudos sobre recursos humanos e gestão estratégica (Cañibano *et al.*, 2002). É nesse contexto, que Blair e Wallman (2000, p.9) apontam para a falta de consenso sobre uma definição precisa a respeito dos intangíveis, devendo-se ter em conta o contexto no qual o termo “intangível” está sendo utilizado. Mais que isso, Hussi (2004, p.116) enxerga a existência de “controvérsia”, em função dessas diferentes abordagens.

Não obstante, White (2007) elucida que o CI está dividido em: capital humano, capital de relacionamentos e capital estrutural, podendo ainda ser

encontradas outras nomenclaturas que os classifiquem (Fletcher, Guthrie, Steane, Roos e Pike, 2003).

Outrossim, Bronzetti e Veltri (2013) entendem que o capital humano refere-se aos indivíduos (detentores da “força” de trabalho) de uma organização, que são geradores de conhecimentos, os quais não pertencem à empresa. Ainda nessa categoria, podem ser identificadas as competências, habilidades ou experiências individuais (Fletcher *et al.*, 2003, p.505). O capital de relacionamentos, como o nome aponta, encerra a ideia de ligação com exterior da entidade, ou seja, a rede compartilhada entre a organização e os entes que ela mantém contato (exemplos: clientes, potenciais clientes, fornecedores, parceiros) (White, 2007, p.79). E o capital estrutural compreende todo o conhecimento organizado, que pode ser armazenado e transmitido na organização, o qual é propriedade da entidade (patentes, conceitos, modelos, práticas, computadores, sistemas administrativos) (White, 2007, p.80).

Não obstante a esse pormenor semântico, Del Bello (2006, p.450) assevera que um órgão do setor público é um catalisador, gerador e gestor de recursos que são principalmente de natureza intangível. Encontra-se assim, nas palavras do citado autor, o liame entre o setor público e os intangíveis.

Ademais, nas últimas décadas, sociedade e economia passaram a orientarem-se muito mais pelos serviços e informações, que pela produção (Blair e Wallman, 2000; White, 2007). Entrou-se na era da “economia baseada no conhecimento”, assistindo-se a um conjunto de profundas mudanças, as quais impulsionaram a economia, tendo por base investimentos em produtos de alta tecnologia e serviços (informações), tecnologias de comunicação, pesquisa e desenvolvimento, formação da força de trabalho, *software* de computador e perícia técnica (OECD, 1996).

Essas alterações trouxeram consigo o crescimento do uso e o acréscimo em importância dos ativos intangíveis, também denominados “ocultos” ou “invisíveis”, dadas suas características (Allee, 2000, p.19; Galbreath, 2002, p.116), em detrimento da visão tradicional, na qual se sobressaíam os ativos tangíveis como principais geradores de valor para a empresa (Blair e Wallman, 2000).

Aliado a isso, sob os auspícios da NPM, não foi diferente para o setor público o aumento da importância desses intangíveis. Quanto a isso, Ramírez (2010, p.248) informa que neste novo paradigma internacional, conhecimentos e valores intangíveis se tornaram a principal fonte de vantagem competitiva para as entidades públicas. Para além dessa perspectiva, Petty e Guthrie (2000) admitem que o CI está ligado ao desenvolvimento, nas áreas econômica, gerencial, tecnológica e sociológica, de forma até então desconhecida e em grande parte imprevisível, dado seu potencial.

Vê-se assim, o despontar do papel decisivo que pode ser exercido pelo conhecimento e sua difusão, na entidade pública. Segundo Kong (2008, p.282), as organizações que acumulam, aplicam e compartilham conhecimento são frequentemente vistas como líderes, ao invés de seguidoras, e obtêm sucesso em oposição à falha, numa economia baseada no conhecimento. Nesse sentido, o CI é a maior área de ativos e recursos intangíveis capazes de criar valor, gerar oportunidade estratégica e apoiar a melhoria do desempenho para uma organização (White, 2007; Schiuma e Lerro, 2008).

Ramírez (2010) assevera ainda que nesse contexto da “economia do conhecimento”, os entes públicos são demandados a inovar, com vista a fornecer respostas aos desafios trazidos nesse ambiente dinâmico. É nessa perspectiva desafiadora, que o CI pode exercer papel diferenciador, ao alavancar a capacidade de uma organização, conforme entende Kong (2008, p.291):

Através da combinação, utilização, interação, alinhamento e balanceamento dos três tipos de CI e, assim como a gestão do fluxo de conhecimento entre os três componentes, CI se torna o melhor valor possível para organizações na economia do conhecimento. (Kong, 2008, p.291)

Cinca *et al.* (2003) admitem a forte presença do CI nas entidades públicas. E avaliam a importância, por exemplo, do capital de relacionamento no âmbito do setor público, conforme afirmam:

Isto também é verdade para o setor público, onde as ligações com outras instituições, agentes sociais, ou os meios de comunicação podem ser de grande valor para a consecução de objetivos específicos. Por exemplo, a capacidade que a instituição pode ter para influenciar a decisão política pode até mesmo determinar seu orçamento. (Cinca *et al.*, 2003, p.257)

Para além dessa perspectiva, ao se considerar o objetivo de uma entidade governamental, vê-se que este pode ser considerado intangível, por natureza, porquanto muitos dos serviços fornecidos aos cidadãos compõem-se de características intangíveis, cujos recursos para a geração desses serviços baseiam-se em AI's (Ramírez, 2010).

Nesse sentido, também textua Del Bello (2006, p.441):

(...) a essência da atividade de organismos do setor público está longe de ser quantificável em termos monetários, em razão de suas mais importantes entradas e saídas terem características intangíveis. De fato, as organizações públicas não são apenas em parte construídas sobre intangíveis, como habilidades, competências, procedimentos e sistemas de informação, mas também tendem a gerar intangíveis de natureza "coletiva" com suas ações (por exemplo, bem-estar público, qualidade de vida, a proteção do meio ambiente, a reputação de um território). (Del Bello, 2006, p.441)

Outrossim, para essas entidades que não têm fins lucrativos, a ausência do anseio pelo lucro ou pela distribuição de dividendos entre acionistas, como no setor privado, direcionam seus esforços para a obtenção de resultados como a prestação satisfatória de serviços essenciais à comunidade e a manutenção dos valores sociais e comunitários (Fletcher *et al.*, 2003, p.524), o que na essência, são claramente intangíveis.

E como decorrência da centralidade dos intangíveis no setor público, torna-se fundamental conhecer o nível de divulgação destes, com vista a avaliar a eficácia de suas atividades. Não obstante, curiosamente observa-se que o setor público coloca menos esforço na identificação e avaliação de seus AI's (Cinca *et al.*, 2003; Ramírez, 2010). Em contraste, o setor privado vem desenvolvendo mais comumente a tradição de incluir nos anexos do relato financeiro anual ou até em peça à parte, informações sobre seus intangíveis.

Esse descompasso, segundo Cinca *et al.* (2003), pode ser explicado pelo objetivo do setor privado estar prioritariamente fundamentado no lucro, diferentemente da administração pública. Por outro lado, o setor público faz um uso mais intensivo dos recursos humanos e do conhecimento, essencialmente, *a priori*, não mensuráveis fiavelmente.

Além disso, Cinca *et al.* (2003) argumentam que essa disparidade, no tratamento dos intangíveis, apresenta-se em função de algumas outras características presentes no setor público, dentre elas, destacam-se:

- a) Menor motivação para adotar novas práticas gerenciais - uma vez que essas inovações são adotadas mais lentamente;
- b) Responsabilidade social e preocupação com o meio ambiente – empresas do setor privado apresentam informações desses intangíveis, nos anexos das demonstrações financeiras, como forma de melhorar sua imagem, ao passo que o setor público tem a obrigação ao lidar com tais questões;
- c) Administradores públicos têm menos “margem de manobra” nas suas ações – ao considerar que questões relacionadas aos intangíveis são menos atrativas, ainda que importantes, quando comparadas, por exemplo, ao preço, numa aquisição pública, ficando aquelas em segundo plano; e
- d) Menor urgência de se quantificar – ao levar em conta que os intangíveis no setor privado contribuem diretamente para a geração de renda, daí mais atenção, enquanto que para o setor público, não existe competitividade. Assim, os Al's são enxergados numa outra perspectiva para a tomada de decisão.

De qualquer forma, ao se considerar as especificidades, já explicitadas anteriormente, quanto ao setor público, torna-se um pouco mais plausível entender as dificuldades encontradas na área governamental para mensurar seus intangíveis. Kong (2008), por exemplo, suscita a inadequação para uma entidade com finalidades sociais infantis, ao se tentar medir o retorno financeiro, com base na alegria e felicidade de uma criança, que recebe tratamentos naquela instituição.

Além disso, Ramírez (2010) discorre sobre essa problemática dos intangíveis no setor público e entende que os gestores públicos trabalham com conceitos intangíveis, embora nem sempre tenham uma metodologia para sistematizar a sua identificação, avaliação, gestão e apresentação. Nesse contexto, Blair e Wallman (2000) argumentam que há uma discrepância entre

o crescimento da importância dos intangíveis e a capacidade de identificá-los e medí-los, o que representa um grave problema para os gestores, investidores e o governo.

Após essas considerações, faz-se necessário ainda elucidar as maneiras pelas quais se alcançaram os resultados da investigação, para tanto, na próxima seção serão abordados os procedimentos metodológicos envolvidos na pesquisa.

3 METODOLOGIA

Inicialmente, antes mesmo de tecer comentários sobre uma “metodologia”, faz-se necessário clarificar outros dois conceitos subjacentes a este termo, quais sejam conhecimento e ciência, porquanto estes três se encontram intrinsecamente relacionados (Soares, 2003; Marconi e Lakatos, 2003; Gil, 2008; Freixo, 2012).

O conhecimento refere-se a uma crença. Todavia não a qualquer crença, mas a uma crença verdadeira, qual seja aquela que deriva de alguma justificação (Soares, 2003). Sem tal embasamento pode-se chegar a outros tipos de conhecimento, que não o científico (o qual se busca na presente pesquisa), tais como o popular, o religioso ou o filosófico, por exemplo (Marconi e Lakatos, 2003).

Por outro lado, etimologicamente, ciência deriva do latim *scire*, que significa “saber” (Freixo, 2012), denotando muita proximidade com o conhecimento.

Para Freixo (2012, p.35) não se pode considerar uma tarefa fácil definir ciência de modo totalmente objetivo. Tal conceito foi-se reconstruindo ao longo dos tempos, pelo que o mesmo autor, elenca alguns aspectos essenciais sobre o pensamento científico, com vista a entendê-lo melhor:

- a) Acumulação de conhecimentos **sistemáticos**;
- b) Caracteriza-se pelo conhecimento racional, **sistemático**, exato, verificável e, por conseguinte, falível;
- c) Conhecimento **sistemático** dos fenômenos da natureza e das leis que o regem, obtido pela investigação, pelo raciocínio e pela experimentação intensiva;
- d) Conjunto orgânico de conclusões certas e gerais, **metodicamente** demonstradas e relacionadas com objeto determinado;
- e) Forma **sistematicamente** organizada do pensamento objetivo. (Freixo, 2012, p.36, grifo nosso)

Assim, mediante os grifos anteriores, ressalta-se a idéia de que o conhecimento científico é obtido metodicamente e de modo sistematizado, ou seja, não deriva do acaso, mas de procedimentos técnicos; não é disperso e desconexo, mas ordenado logicamente (Freixo, 2012).

E desconsiderando-se as possíveis divergências semânticas que possam ser suscitadas pelos termos “metodologia” e “método”, pode-se

defini-los como um conjunto de processos mediante os quais se torna possível chegar ao conhecimento de algo (Soares, 2003, p.14).

Desse modo, é a metodologia ou ainda os procedimentos metodológicos, que adiante serão descritos, que asseguram o ordenado desenvolvimento de conhecimento científico.

Cabe elucidar que este conhecimento científico deriva da observação das evidências no meio que ocorrem, em particular no COMAER, obtendo-se os resultados da pesquisa de acordo com o enquadramento teórico adotado. Nesse contexto, será esse enquadramento, que em última análise, permitirá a interpretação dos dados colhidos.

Portanto, no caso concreto desta investigação, adotar-se-á a teoria denominada *practical drift*, também a ser detalhada nas próximas seções.

3.1 Perspectivas metodológica e epistemológica

Tendo por base que a área do presente estudo é a contabilidade, entende-se que se explora uma pesquisa social (Major e Vieira, 2009), definida como o processo que, utilizando a metodologia científica, permite a obtenção de novos conhecimentos no campo da realidade social (Gil, 2008, p.26).

Na presente pesquisa, em particular, identifica-se o caráter social ao se analisar o modo que uma instituição (COMAER), composta por pessoas e recursos, trata um assunto específico, qual seja, controlar e gerir seus intangíveis. Em outras palavras, trata-se de explorar uma realidade social, ou seja, as questões relativas ao homem em suas diversas interações com outros homens e instituições sociais (Gil, 2008).

Outrossim, consoante explicitam Major e Vieira (2009), a pesquisa pode ser classificada como “qualitativa” quanto à abordagem, porquanto se busca entender um contexto social complexo (COMAER) e a interação das pessoas que vivem naquele ambiente.

Esse tipo de investigação centra-se no interesse de verificar o significado dado pelos atores às ações nas quais se empenharam (Freixo, 2012). Ou ainda, vale dizer que este paradigma dedica atenção aos valores e

crenças, de modo a permitir ao investigador a visão do mundo através da perspectiva dos atores que visa estudar (Rodrigues, 2012, p.172).

Assim, nesta pesquisa em concreto, leva-se em consideração a atuação dos agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, quando se analisa, por exemplo, a percepção dos mesmos em relação à gestão dos intangíveis, no COMAER.

Uma outra característica de uma pesquisa de cunho qualitativo é que esta se baseia em dados na forma de texto, de tal modo que este enfoque permita um refinamento nas respostas das questões de partida, normalmente através de descrições e observações não numéricas (Silvestre e Silvestre, 2012, p.39).

E se por um lado é a metodologia que assegura o rigor científico de uma pesquisa, de modo análogo, a epistemologia diz respeito ao conhecimento e a forma como o mesmo é obtido (Major e Vieira, 2009), neste caso, sob um enfoque qualitativo.

Entretanto, limitar-se somente a descrever o tipo de paradigma qualitativo, pode não permitir o preciso entendimento do mesmo, porquanto há questões subjacentes que conduzem a esse tipo de abordagem. Para Lee (1992) tais questões são o que realmente define o paradigma a ser utilizado pelo pesquisador que, nas suas palavras, assevera:

Todos os métodos de pesquisa incorporam uma variedade de pressupostos epistemológicos relativos à natureza do conhecimento e os métodos através dos quais esse conhecimento pode ser obtido, bem como um conjunto de pressupostos ontológicos sobre a natureza dos fenômenos a serem investigados. Métodos de pesquisa quantitativos e qualitativos são baseados em **pressupostos ontológicos e epistemológicos diferentes, que moldam os objetivos do inquérito de investigação, os papéis do pesquisador e a relação pesquisador-entrevistado.** (Lee, 1992, p.88, grifo nosso)

A esse respeito, Lee (1992) elenca sinteticamente as referidas questões relacionadas ao paradigma qualitativo, como apresentado no quadro 2.

Quadro 2 – Paradigma qualitativo

Pressuposto Ontológico	Subjetividade
Pressuposto Epistemológico	Fenomenologia
Recolha de informação	Particularidade
Papel do investigador	Parte integrante
Relação Investigador – Inquirido	Envolvimento
Métodos	Descritivos

Fonte: Adaptado de Lee (1992, p.89).

Nesse contexto, pode-se dizer que o pressuposto ontológico refere-se aos aspectos ligados à forma e à natureza da realidade (Guba e Lincoln, 1994). Assim, para a perspectiva qualitativa, a realidade é subjetiva, na medida em que somente existe mediante o significado atribuído pelos seus atores (Lee, 1992). Mais que isso, qualquer pesquisador detém preferências, inclinações, interesses particulares, caprichos, preconceitos, interessa-se por eles e os avalia com base num sistema de valores pessoais (Gil, 2008, p.5), dotando sua pesquisa, inequivocamente, de certo grau de subjetividade, a começar pela escolha do tema.

Por sua vez, o pressuposto epistemológico, centrado na fenomenologia, procura entender e explicar uma realidade, uma situação, um fenômeno, neste caso social, por meio da interpretação subjetiva (Lee, 1992). Com vista a alargar o entendimento dessa abordagem também denominada interpretativa, Major e Vieira (2009, p.134) aduzem que esse tipo de investigação surge quando a compreensão de um fenômeno social é obtida mediante o significado que as pessoas lhe atribuem, como é o caso que se apresenta, por exemplo, ao considerar a interpretação que as pessoas dão às normas referentes aos intangíveis, nomeadamente no COMAER.

No que tange a recolha da informação, a abordagem qualitativa privilegia uma análise particularizada, que nas palavras de Lee (1992, p.91) significa que o investigador se concentra em uma única e particular situação “aqui e agora” - a situação relevante, de tal sorte a interpretá-la em maior profundidade.

No que concerne ao papel do investigador e como já explicitado anteriormente, sob a ótica qualitativa, o pesquisador não está desconectado da

realidade de estudo, ele a influencia e é influenciado, portanto inserido na mesma. Nesse aspecto, Lee (1992, p.91) destaca que o investigador:

(...) tenta entender o mundo a partir de quadro de referência dos respondentes e acredita que o pesquisador possa melhor conhecer a realidade por estar lá, por tornar-se imerso no fluxo de eventos e atividades e, tornando-se parte dos fenômenos de estudo. "Estar lá" é essencial, pois o conhecimento é validado experimentalmente. (Lee, 1992, p.91)

Tomando por base a análise da relação “investigador – inquirido”, no paradigma qualitativo, há envolvimento, em razão de que não se pode anular a condição de ser humano do investigador e do inquirido. Assim, a possibilidade dessa interação pode enriquecer e potencializar a obtenção de informações e idéias relevantes, se exploradas pela sensibilidade do investigador (Lee, 1992).

No que toca aos métodos, a abordagem qualitativa, pelo uso da interpretação, busca descrever, decodificar, traduzir e chegar a um acordo com o significado, não a frequência, de certos fenômenos que ocorrem mais ou menos naturalmente no mundo social (Lee, 1992, p.92). Neste aspecto, para a perspectiva qualitativa, não interessa necessariamente, por exemplo, quantas vezes um determinado fenômeno social ocorre, mas por qual motivo ele ocorre e como pode ser entendido e explicado.

Portanto, corroborando robustamente o entendimento até aqui descrito, Major e Vieira (2009, p.133) conseguiram traduzir uma definição abrangente para a investigação qualitativa, pelo que textuam:

A investigação qualitativa adota uma orientação holística, permitindo compreender, interpretar e explicar em profundidade as práticas sociais, onde se incluem as práticas de contabilidade, atendendo a um contexto organizacional e social mais alargado, no qual essas práticas se desenvolvem. (De outra forma, podemos considerar que a investigação qualitativa é aquela que não se baseia na utilização de técnicas matemáticas, estatísticas ou econométricas na análise dos fenômenos sob estudo). (Major e Vieira, 2009, p.133, seção entre parênteses como nota de rodapé)

Finalmente, independentemente do paradigma adotado, qualquer investigação estará baseada nos dados obtidos no contexto de análise. Assim, a próxima seção estará preocupada em descrever como tais dados são alcançados.

3.2 Métodos de coleta de dados e método de investigação

De Bruyne, Herman, e De Schoutheete (1975) (citados por Freixo, 2012, p.175; Lessard-Hébert, Goyette, e Boutin, 2012, p.27) identificaram quatro pólos existentes nos processos de investigação: o epistemológico, o teórico, o morfológico e o técnico.

Ainda segundo os mencionados autores, sucintamente, o pólo epistemológico refere-se à construção do objeto científico ou mesmo, ao motor impulsionador do estudo; os pólos teórico e morfológico centram-se no espaço em que se ajustam hipóteses e se definem conceitos; o pólo técnico relaciona-se à instância na qual serão recolhidos e obtidos os dados.

Como já acima destacado, é no pólo técnico que se situam os métodos de coleta de dados e o método investigação. Portanto, nesse contexto, uma definição mais acurada do que vem a ser o pólo técnico, ainda se faz necessária, pelo que Lessard-Hébert *et al.* (2012, p.141), assim textuam:

O pólo técnico de um processo de investigação corresponde à instância metodológica segundo a qual o investigador recolhe, ou obtém, dados sobre o mundo real, assumindo que este é suscetível de ser observado pelos sentidos. (Lessard-Hébert *et al.*, 2012, p.141)

Nesse particular, Freixo (2012, p.176) traduz o pólo técnico como sendo o liame entre o objeto científico e o mundo dos acontecimentos.

Cabe ainda elucidar que esses métodos derivam da orientação epistemológica admitida (Lessard-Hébert *et al.*, 2012), que no presente caso pode ser considerada “qualitativa” ou “interpretativa” (Freixo, 2012).

Portanto, de acordo com os paradigmas admitidos para o presente estudo, selecionou-se como métodos de coleta de dados a análise documental e a entrevista; e o estudo de caso como método de investigação, ambos a serem tratados adiante.

3.2.1 Métodos de coleta de dados

Esta etapa da investigação é caracterizada pela obtenção sistemática de informações (Freixo, 2012) e se constitui numa fase de extrema importância para qualquer pesquisa (Marconi e Lakatos, 2003).

3.2.1.1 Análise documental

Este tipo de método de coleta caracteriza-se pela obtenção de dados em documentos, escritos ou não (Marconi e Lakatos, 2003, p.174). Segundo Lessard-Hébert *et al.* (2012, p.143; 146), pode ser ainda considerada um tipo de análise de conteúdo que busca material escrito relativo a fatos, atributos, comportamentos, tendências, local ou acontecimento.

A utilização deste método na pesquisa refere-se à análise dos normativos referentes aos AI's, com vista a caracterizar a aplicação dos mesmos no ambiente brasileiro e em especial no COMAER.

Assim, analisou-se a IPSAS 31, as NBCASP, o MCASP e o MCA 172-3. Por se tratarem de documentos oficiais escritos, constituem geralmente a fonte mais fidedigna de dados (Marconi e Lakatos, 2003, p.178).

3.2.1.2 Entrevista

A entrevista corresponde a um processo de interação entre uma ou mais pessoas, dentre as quais são desempenhados os papéis de entrevistador e entrevistado (Costa, 2012). Mais que isso, Freixo (2012) entende que esse método permite um estreito relacionamento entre entrevistador e entrevistado.

Dentro de uma abordagem qualitativa, como é o caso da presente dissertação, o método empregado permite integrar e compreender os fatos sociais que se pretendem analisar (Costa, 2012, p.177).

Tomando em conta que se objetiva captar em profundidade a percepção dos principais agentes envolvidos na gestão dos intangíveis do COMAER, acomoda-se adequadamente a utilização do método de “entrevistas” para obtenção de dados, posto ainda que, é esperada a opinião na visão dos entrevistados. Nesse aspecto, Costa (2012, p.155) enfatiza a aplicabilidade desse tipo de técnica, conforme assevera:

Em termos gerais, a maior vantagem da recolha de dados por entrevista é permitir conhecer dados com uma grande riqueza e profundidade a partir do **ponto de vista dos sujeitos da pesquisa**, que está presente na sua interpretação dos fenômenos sociais, transmitida ao pesquisador **na linguagem dos próprios sujeitos**. (Costa, 2012, p.155, grifo nosso)

Outrossim, Lessard-Hébert *et al.* (2012, p.160) corroboram a utilização da entrevista quando se objetiva recolher dados válidos sobre as crenças, as opiniões e as ideias dos sujeitos observados, tal e qual se propõe obter a percepção dos agentes envolvidos na gestão dos intangíveis do COMAER.

Mais que isso, Major e Vieira (2009) e Freixo (2012) referenciam que as entrevistas são a fonte de evidência mais usualmente utilizadas nos métodos de investigação do tipo estudo de caso, consoante se pretende desenvolver na presente pesquisa.

No que tange propriamente à execução das entrevistas, com o intuito de permitir a devida liberdade para que aflorassem as ideias dos entrevistados, mas ao mesmo tempo dotar a entrevista de certo grau de padronização, utiliza-se a tipologia semi-estruturada, assim entendida como aquela na qual predominam perguntas que estimulam o entrevistado a apresentar seu ponto de vista, exprimir sua opinião ou justificar o seu comportamento (Costa, 2012, p.151). Para tal, adota-se o Guião da Entrevista, constante do apêndice 1.

Tendo em conta a possibilidade de participação de dois grupos distintos no inquérito, convencionou-se que para os entrevistados com vínculos atuais com a SEFA, as entrevistas seriam efetuadas, preferencialmente, em horário comercial, no local de trabalho dos mesmos. E para os entrevistados com vínculos pregressos com a SEFA, a realização da entrevista poderia ser em local e horário definidos previamente pelo entrevistado. Ademais, por se tratar de uma instituição localizada no Brasil, as entrevistas foram realizadas por intermédio de ligação telefônica, com uso do *software skype*, a gravação do áudio com o programa *Amolto Call Recorder* e a degravação realizada com *software DSS Player Standart Transcription Module*.

No dia 11 de maio de 2015, os dez Oficiais da FAB a serem entrevistados receberam, via mensagem eletrônica, uma Solicitação para Participação em Entrevista, conforme exemplificado no apêndice 2, na qual foram expostos, sucintamente, objetivos e demais aspectos pertinentes ao tipo de procedimento. Ademais, todos os entrevistados foram cientificados quanto ao conteúdo transcrito das entrevistas, fornecendo consentimento formal para sua utilização na presente pesquisa, de acordo como modelo de Termo de

Participação e Consentimento, constante do apêndice 3. Assim, as entrevistas foram realizadas entre os dias 13 e 22 de maio de 2015, tendo uma duração média de trinta minutos por entrevistado, gerando-se em torno de oitenta páginas de material transcrito, com espaçamento simples entre linhas.

No que concerne à seleção dos entrevistados, obedeceu-se aos seguintes critérios:

- a) Vínculo pregresso ou atual com a SEFA;
- b) Experiência na área contábil no COMAER; e
- c) Instrução formal na área contábil, em nível de formação ou pós-
formação.

Quanto ao vínculo com a SEFA, este se faz necessário tendo em vista que, dentre outras tarefas, cabe àquela Secretaria supervisionar todas as atividades pertinentes à contabilidade no COMAER, atuando como Órgão central do Sistema de Contabilidade da Aeronáutica (SISCONTAER), bem como compete à SEFA interagir com o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo Federal, nos assuntos concernentes ao Comando da Aeronáutica e ainda zelar pelo cumprimento das normas emanadas por este (Brasil, COMAER, 2013, Inc. XV, Art. 4º; Brasil, COMAER, 2015b, §1º, Art.1º e 2º).

Assim, conseqüentemente, centra-se exclusivamente na SEFA a responsabilidade de desenvolver as ações relativas à gestão dos AI's para todo o COMAER, bem como emitir normas a respeito desse tema. Nesse particular, na estrutura orgânica da SEFA, cabe especificamente à SUCONT este encargo (Brasil, COMAER, 2015b, Art. 86).

Nesse contexto, contar com a participação de agentes da SUCONT que atuaram direta ou indiretamente das discussões relativas à gestão dos intangíveis ou ainda na confecção das normas pertinentes aos AI's no COMAER, reveste-se de grande importância.

Por outro lado, o vínculo com a SEFA visa assegurar que haja o conhecimento das peculiaridades da contabilidade praticada no COMAER, buscando-se assim, selecionar respondentes que detivessem consciência de

tais particularidades, com vista a entender claramente o ambiente social “COMAER”, contexto no qual se desenvolve a pesquisa.

Ademais, a instrução formal na área contábil objetiva, tal como o vínculo com a SEFA, dar robustez aos dados a serem obtidos, bem como evitar viesamentos nas respostas, pretendendo-se assegurar que aquilo que se pergunta seja respondido, com entendimento suficiente por parte dos entrevistados.

3.2.2 Método de investigação

Por se tratar da análise de ambiente real, neste caso particularizado ao COMAER, onde os fenômenos ocorrem, um “estudo de caso” mostrou-se adequado à pesquisa, uma vez que esse tipo de abordagem permite estudar os acontecimentos de modo amplo e detalhado (Gil, 2008).

Aliado a isso, Hagg e Hedlund (1979) apontam a possibilidade de utilização do método do estudo de caso para contextos cujo ambiente real apresenta complexidade, posto que esta abordagem admite, em seu núcleo, uma visão da realidade social como dinâmica. E nessa perspectiva, os mesmos autores informam que os estudos de caso podem desempenhar papel importante nas pesquisas em contabilidade.

De acordo com Freixo (2012, p.120), este procedimento metodológico desenvolve-se na exploração intensiva de uma simples unidade de estudo, e de modo particular nesta pesquisa, a contabilidade e a gestão dos Al's, no COMAER. Outrossim, o mesmo autor assevera que o centro da atenção do investigador é o sujeito, ou seja, aquele no qual o seu comportamento será analisado. Neste caso, em particular os agentes organizacionais da SEFA/SUCONT.

Portanto, nesse mesmo contexto, Yin (2005, p.19) estabelece que os estudos de caso, como estratégia de pesquisa, são preferíveis quando o pesquisador tem pouco controlo sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. Nesse aspecto, diferentemente de uma experimentação, como método de investigação no qual há controlo sobre os fenômenos, o estudo de caso

projetado, analisa interações sociais numa organização autônoma, composta por agentes, os quais não estão sujeitos a manipulações comportamentais (Yin, 2005).

É nessa perspectiva que, pelo estudo ser individualizado a uma específica organização, analisando-se um único fenômeno, que se pode utilizar o método estudo de caso. Mais que isso, um estudo particular e focalizado, encontra guarita quando se trata de um caso típico ou representativo de uma realidade, que permite capturar circunstâncias e condições de uma situação comum do dia-a-dia (Major e Vieira, 2009, p.146; Yin, 2005).

Por seu turno, Yin (2005, p.32), a fim de esclarecer o tema em comento, propõe a seguinte definição:

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidos. (Yin, 2005, p.32)

Diante da proposição do autor, observa-se que a contemporaneidade da investigação reside no fato dos responsáveis pela confecção da norma sobre os intangíveis no COMAER encontrarem-se ainda no contexto de análise, o que diferencia o presente estudo de caso de uma pesquisa histórica.

No que se refere ao fenômeno, houve a clara disposição de se estabelecer uma norma interna no COMAER, no que concerne aos intangíveis. Por outro lado, no que diz respeito à norma referente aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), esta foi escrita e vem sendo efetivamente cumprida, a qual serviu de instrumento comparativo entre os modelos de gestão adotados: intangíveis *versus* AFT's. Nesse aspecto, ao se avaliar a percepção dos agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, quanto aos intangíveis, pode-se melhor entender, por exemplo, um possível descompasso entre esses modelos de gestão. Portanto, é nesse enfoque que se entende a possibilidade da utilização do estudo de caso.

Ademais, ao considerar que a presente investigação está fundamentada na análise de um contexto real, num fenômeno específico à FAB, Cooper e Morgan (2008, p.164) indicam que um estudo de caso é capaz

de fornecer múltiplos benefícios numa pesquisa, não só no campo teórico, mas também para a prática, na medida em que pode ajudar os profissionais, neste exemplo do COMAER, a refletirem sobre suas experiências e construir uma lista de exemplos, dos quais novas variações podem ser identificadas e experimentadas. Decorrendo também dessa mais valia a opção pela estratégia do estudo de caso.

Finalmente, admite-se a possibilidade de utilização de métodos diversos para a obtenção dos dados nos estudos de caso. No caso em concreto da presente investigação, utiliza-se a análise documental e a entrevista, buscando-se a convergência das evidências, com vista a potencializar a validade e a confiabilidade do estudo de caso (Yin, 2005).

3.3 Caracterização da entidade utilizada no estudo de caso

O COMAER integra as Forças Armadas Brasileiras, juntamente com o Exército Brasileiro e a Marinha do Brasil, cuja legitimidade das mesmas encontra-se devidamente fundamentada no Art. 142, da Carta Magna Brasileira, conforme abaixo textuado:

As Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica, são instituições nacionais permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem. (Brasil, 1988, Art. 142)

A criação do COMAER deu-se pelo Decreto-Lei nº 2.941, de 20 de janeiro de 1941. À época denominou-se Ministério da Aeronáutica (MAER), o novo órgão foi resultante da junção da aeronáutica militar e da aeronáutica naval, respectivamente, até então pertencentes ao Exército Brasileiro e a Marinha do Brasil (Brasil, PR, 1941).

Consoante Winand e Saint-Pierre (2010, p.4), com o intuito de otimizar o sistema de defesa nacional, formalizar uma política de defesa sustentável e integrar as três Forças, racionalizando as suas atividades, em 1999 foi criado o Ministério da Defesa (MD). E com isso, o então MAER passou a denominar-se “Comando da Aeronáutica”, ficando com subordinação administrativa ao MD

(Brasil, PR, 1999), que por seu turno, na condição de Ministério, enquadra-se como órgão da Administração Federal (Brasil, PR, 1967).

A despeito dessa sujeição ao MD, o COMAER, assim como os demais Comandos Militares, dispõe de orçamento anual próprio, bem como possui autonomia para executá-lo, de acordo com seu planejamento. A título elucidativo, para o ano de 2015, o Projeto de Lei Orçamentária Anual prevê o valor aproximado de 5,5 bilhões de euros⁷ de dotação orçamentária para o COMAER (Brasil, MPOG, 2015). Todo esse significativo aporte anual de recursos, visa, em síntese, suportar ao cumprimento da missão atribuída ao COMAER, qual seja:

Manter a soberania no espaço aéreo nacional com vistas à defesa da Pátria, impedindo o uso do espaço aéreo brasileiro para a prática de atos hostis ou contrários aos interesses nacionais. (Brasil, MD, 2012, p.137)

Nesse contexto, ao se considerarem os desafios estabelecidos por essa missão, de envergadura nacional, o COMAER necessita dispor de uma estrutura organizacional compatível com essas demandas, conforme organograma apresentado na figura 2.

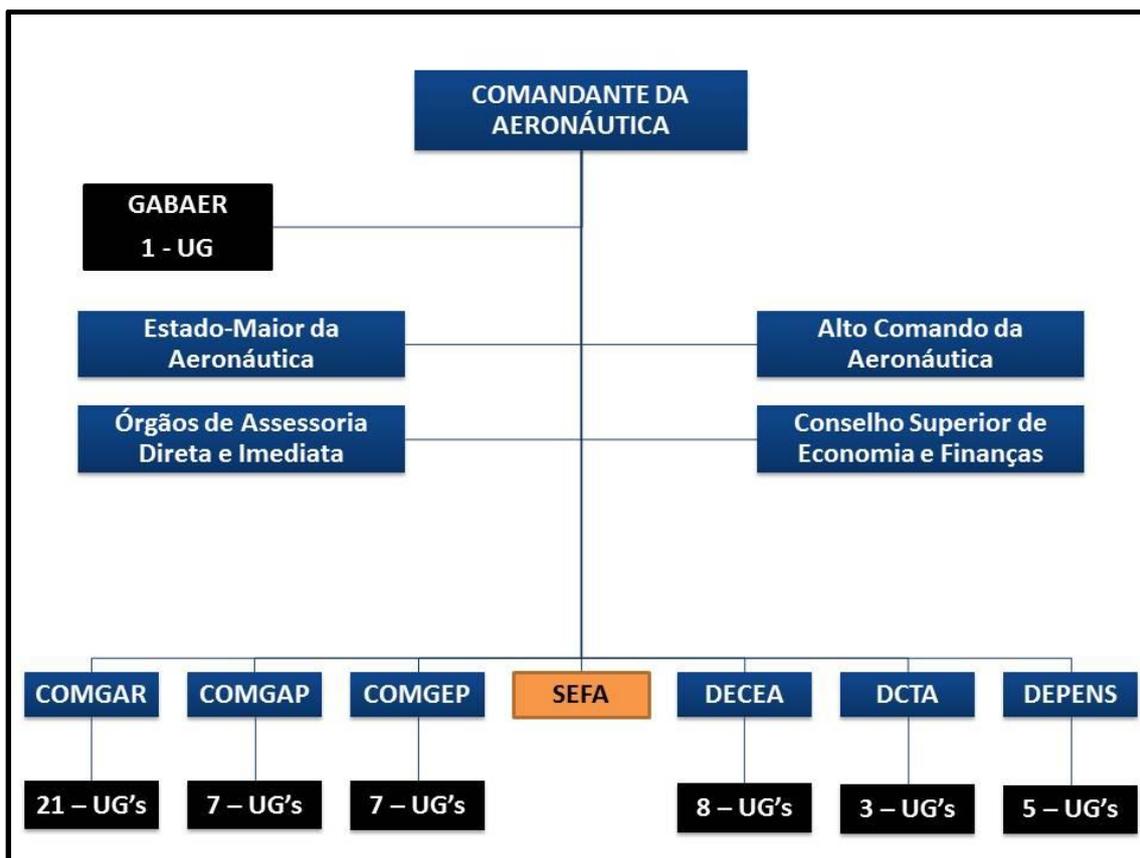
A autoridade máxima no COMAER é exercida pelo Comandante da Aeronáutica, cujo assessoramento é realizado basicamente pelos Órgãos de Assessoria Direta e Imediata, o Estado-Maior da Aeronáutica (EMAER), o Alto Comando e o Conselho Superior de Economia e Finanças. Por outro lado, o suporte administrativo aos órgãos de assessoramento, as tarefas de execução do orçamento e o controle de bens patrimoniais são exercidas pelo Gabinete do Comandante da Aeronáutica (GABAER), que é uma Unidade Gestora (UG).

A estrutura composta pelo Comando-Geral de Operações Aéreas (COMGAR), Comando-Geral de Apoio (COMGAP), Comando-Geral do Pessoal (COMGEP), SEFA, Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA), Departamento de Ciência e Tecnologia Aeroespacial (DCTA), Departamento de Ensino da Aeronáutica (DEPENS), compõe os Órgãos de Direção Setorial (ODS), que são encarregados de planejar, de executar, de coordenar e de

⁷ Valor de R\$ 18.658.979.904,00 convertidos à taxa aproximada de R\$ 3,41 por 1,00 €, conforme disponível no sítio eletrônico do Banco Central do Brasil, na data de 16 de março de 2015.

controlar as atividades setoriais inerentes às suas atribuições e em conformidade com as decisões e diretrizes do Comandante da Aeronáutica (Brasil, COMAER, 2014, Inc. CXII, Art. 3º). Nesse contexto, basicamente se depreende que os ODS atuam na condução de macro áreas de interesse do COMAER.

Figura 2 – Organograma simplificado do COMAER



Fonte: Adaptado de Brasil, MD (2012, p.139).

Subordinadas aos ODS estão as demais UG's, que conjuntamente com o GABAER compõem a totalidade de cinquenta e duas UG's existentes no COMAER, sediadas em diversas partes do território brasileiro e também em algumas representações no estrangeiro. Conceitualmente, as UG's são assim definidas, nos termos do Regulamento de Administração da Aeronáutica:

É a Organização Militar (OM), ou fração de OM, encarregada, por atos legais, da gerência de patrimônio e de recursos creditícios ou financeiros a ela especificamente atribuídos, no todo ou em parte. Está estruturada para o exercício de administração própria e tem competência para gerir bens da União e de terceiros e à qual foi concedida autonomia ou semi-autonomia administrativa. (Brasil, COMAER, 2014, Inc. CLXXXIII e CLXXXIV, Art. 3º)

Em outras palavras e em última análise, a UG é a responsável pela execução dos procedimentos contábeis dentro de sua alçada, cabendo a ela o fiel e integral cumprimento de todas as normas emitidas pela SEFA, inclusive as pertinentes aos AI's.

Outrossim, da figura 2, destaca-se também a SEFA, que como já dito, é o órgão central do SISCONTAER, recaindo, portanto, sobre aquela Secretaria toda a responsabilidade no trato de qualquer assunto relativo à contabilidade no COMAER (Brasil, COMAER, 2015b, §1º, Art.1º e 2º). Por esta condição de órgão central, verifica-se ainda que apesar de a SEFA não ter nenhuma UG diretamente subordinada, exerce, na área contábil, autoridade sobre todas as cinquenta e duas UG's.

Portanto, é mediante essa subordinação sistêmico-legal existente entre as UG's e a SEFA que se possibilita uma análise global, da contabilidade, controlo e gestão dos intangíveis, em relação a todo COMAER. Outrossim, vale ainda ressaltar que todas as UG's têm a obrigação de se reportarem à SEFA, no que concerne aos procedimentos contábilísticos, e a SEFA, por sua vez, tem a atribuição de exercer o controlo sobre esses mesmos procedimentos, em todas as UG's e portanto, no COMAER.

Nesse particular, o Regulamento da SEFA pontua como competência desta, manter, no âmbito do COMAER, o **controle** das operações de natureza **contábil**, financeira, orçamentária e patrimonial **das Unidades Gestoras** e da gestão do Fundo Aeronáutico (Brasil, COMAER, 2013, Inc. XIII, Art. 4º, grifo nosso).

Nesse contexto, apesar de existirem cinquenta e duas UG's, na FAB, a SEFA tem a capacidade de efetuar sistematicamente o acompanhamento e a análise, por intermédio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), das operações contábilísticas realizadas pelas UG's do país e do exterior, obtendo assim, uma visão consolidada da execução contábil em todo o COMAER, com poderes para atestá-la ou retificá-la (Brasil, COMAER, 2013).

A título exemplificativo, no conjunto das UG's, há organizações específicas cuja atividade está centrada predominantemente na área de Pesquisa e Desenvolvimento, tais como o Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA), Centro de Lançamento de Alcântara (CLA), Centro de Lançamento da Barreira do Inferno (CLBI), dentre outros, tendo para tanto o DCTA, que coordena todas as atividades relacionadas à Pesquisa e Desenvolvimento.

Outrossim, o COMAER ainda desenvolve atividades de ensino, por exemplo, na Academia da Força Aérea (AFA), na Universidade da Força Aérea (UNIFA), na Escola Preparatória de cadetes do Ar (EPCAR), na Escola de Especialista de Aeronáutica (EEAR) e no Centro de Instrução e Adaptação da Aeronáutica (CIAAR), sendo o DEPENS, o órgão responsável pela coordenação das atividades de ensino no âmbito do COMAER.

Nessa perspectiva e ao observar que o estudo está centrado nos intangíveis, vê-se o possível viés dos AI's com a área de pesquisa e desenvolvimento. Ademais, na atividade de ensino, poder-se-ão identificar intangíveis, relacionados ao desenvolvimento do conhecimento. E nessa perspectiva, Zambon (2003, p.6) entende que a crescente importância dos AI's também está associada ao desenvolvimento do conhecimento.

Assim, se por um lado é vislumbrada a possibilidade de utilização intensiva dos intangíveis na organização a ser estudada, por outro, já há determinação normativa interna, a qual elenca a gama de bens passíveis de controle formal, em síntese: *softwares*, *royalties*, patentes, conhecimento técnico-científico ou *expertise* e os bens culturais imateriais (Brasil, COMAER, 2014, Art. 113 e 115).

Finalmente, desde 2010, o COMAER esteve comprometido com a reestruturação dos sistemas de gestão e das normas referentes aos AFT's, que por possuírem características semelhantes aos AI's, quanto à contabilidade, controle e gestão, podem, na perspectiva deste trabalho, auxiliar no melhor entendimento da gestão dos intangíveis ou permitir, pelo menos, algumas comparações entre a gestão dos AFT's, já implementada, e a dos AI's, ainda em desenvolvimento. Assim, a próxima seção abordará a experiência do COMAER com os AFT's.

3.3.1 A reformulação da gestão dos Ativos Fixos Tangíveis no COMAER

Apesar do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) apontar que a Administração Pública Brasileira, de uma forma geral, não vinha aplicando os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível (Brasil, STN, 2012, item 02.09.06, p.90), o COMAER já procurou, desde cedo, adequar-se aos novos padrões estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de acordo com as transformações trazidas pelo processo de convergência às normas internacionais.

Desde a edição da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispunha sobre a adoção dos novos procedimentos contabilísticos convergidos (Brasil, MF, 2008) e a posterior aprovação da segunda edição do MCASP, no ano de 2009 (Brasil, MF, 2009), o qual estabeleceu, por exemplo, a realização de depreciação nos AFT's, até então inexistente no serviço público brasileiro, o COMAER comprometeu-se com a tarefa de iniciar todos os ajustes necessários, no tocante à orientação normativa e quanto aos sistemas informatizados, tudo isso visando à implantação da depreciação.

Inicialmente, a Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009, estabeleceu o seguinte, no que tange aos prazos para implantação dos novos procedimentos:

Todos os volumes aprovados por esta portaria deverão ser utilizados pelos entes, de **forma facultativa, a partir de 2010** e, de **forma obrigatória, a partir de 2011 pela União**, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios. (Brasil, MF, 2009, Art. 3º, grifo nosso).

Nesse contexto, o COMAER decidiu aplicar as novas regras, nomeadamente, a depreciação, de forma voluntária, no ano de 2010, inicialmente somente sobre o acervo de aeronaves, o qual representava o maior montante registrado nos AFT's. Tal prática permitiu o ensaio da aplicação das mudanças, que se tornariam obrigatórias, bem como a verificação das dificuldades e vulnerabilidades no processo de implantação.

Foi nesse ambiente que nasceu a Portaria nº 86/SUCONT-2, de 31 de agosto de 2011, que regulou a implantação dos novos procedimentos sobre os Bens Móveis Permanentes (BMP) (Brasil, COMAER, 2011), nomenclatura para o COMAER, que equivale aos AFT's. O referido normativo dentre outras ações,

determinou a descontinuação do Sistema de Patrimônio (SISPAT), na altura já com tecnologia obsoleta, e a utilização do Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços (SILOMS), Módulo BMP, um outro sistema de informática de grande porte, mais seguro e com a capacidade de gerir de modo online todo o acervo de AFT da FAB, no Brasil e no exterior, inclusive com o processamento individualizado, por item, da depreciação de todos os materiais, equipamentos e aeronaves, nele registrados.

Ademais, o mesmo diploma legal estabeleceu como prazo final de implantação dos novos procedimentos 31 de dezembro de 2011, portanto essa data estava plenamente de acordo com os prazos para a fase obrigatória, constantes na Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009, para a União, da qual o COMAER é parte integrante.

No entanto, diante das exigências para uma mudança dessa envergadura, em nível nacional, houve necessidade da alteração dos prazos estabelecidos anteriormente pela STN (Brasil, MF, 2011), passando a obrigatoriedade de implantação da depreciação dos AFT's, na União, para o ano de 2014.

Assim, observa-se que o COMAER antecipou-se, pelo menos em três anos, em relação aos demais órgãos federais, no que concerne ao controlo efetivo de seus AFT's, inclusive com a realização da depreciação mensal, motivo pelo qual se considerou uma ação bem sucedida.

No entanto, se por um lado o COMAER demonstrou avanço no trato dos seus AFT's, seja no tocante à norma interna, seja no suporte informático, em pesquisa no SIAFI, responsável pelo registro de todas as transações financeiras nos órgãos públicos federais no Brasil, identificou-se que o valor contabilizado dos AI's representava, no COMAER, em 28 de março de 2014, apenas "0,00224%", em relação ao montante registrado no grupo dos AFT's.

De modo isolado, tal rácio pode não ser esclarecedor, entretanto vem, pelo menos, a suscitar alguns questionamentos no tocante à gestão dos AI's, no COMAER, motivo pelo qual a boa gestão dos AFT's pode lançar luz na questão da gestão e controlo dos intangíveis.

Por fim, tendo sido abordadas as questões sobre como os dados serão obtidos, cumpre ainda esclarecer como tais dados serão interpretados à luz da *practical drift*, tarefa a ser desenvolvida no tópico adiante.

3.4 Enquadramento Teórico

Marconi e Lakatos (2003, p.224), descrevem a importância de um enquadramento teórico, da seguinte forma:

A finalidade da pesquisa científica não é apenas um relatório ou descrição de fatos levantados empiricamente, mas o desenvolvimento de um caráter interpretativo, no que se refere aos dados obtidos.

Para tal, é imprescindível correlacionar a pesquisa com o universo teórico, optando-se por um modelo teórico que serve de embasamento à interpretação do significado dos dados e fatos colhidos ou levantados.

Todo projeto de pesquisa deve conter as premissas ou pressupostos teóricos sobre os quais o pesquisador (o coordenador e os principais elementos de sua equipe) fundamentará sua interpretação. (Marconi e Lakatos, 2003, p.224, grifo nosso)

Portanto, é com este propósito que a *practical drift* pode conduzir ao entendimento dos fenômenos observados. Como já dito, o contexto explorado por Snook (2002), que conduziu ao desenvolvimento da *practical drift*, foi o ambiente da guerra do Iraque de 1994, no qual o autor descreve detalhadamente um acidente ocorrido nas Forças Armadas Americanas em operação na zona do conflito. Nesse aspecto, observa-se que a teoria acomoda-se também para a aplicação em outras realidades e contextos. Hamilton (2003, p.158) enxerga que a proposição teórica de Snook (2002) é apta para explicar os “porquês” dos acidentes em organizações altamente confiáveis.

A priori, no caso sob análise, não necessariamente se alcançará o nível de um trágico acidente pela negligência ou incumprimento da norma sobre os intangíveis no COMAER. Entretanto o risco em potencial é de não se dar o tratamento adequado ao controlo e gestão dos itens intangíveis, considerados os tipos de bens essenciais para a geração de recursos no serviço público (Del Bello, 2006). Nesse sentido, em forma de metáfora, pode-se sim, antever uma “tragédia” ao não se considerar a importância dos intangíveis para a organização COMAER.

Nessa perspectiva, Gomes, Carnegie e Rodrigues (2014, p.8) textuam que a *practical drift* pode causar falhas organizacionais, **inclusive falhas nos sistemas de controlo contabilísticos**, e pode colocar organizações complexas e geograficamente dispersas em risco (grifo nosso). Portanto, dessa forma, vê-se a possibilidade de utilização da *practical drift* como condutora da análise e interpretação dos dados obtidos, pois se trata de uma investigação centrada na contabilidade e gestão, no contexto organizacional COMAER. A esse respeito, Snook (2002) argumenta que sua teoria pode explicar os fenômenos, de acordo com a natureza dinâmica e integrada da realidade de uma organização.

Grosso modo e como detalhado na seção 2.4, a *practical drift* explica o descompasso entre a prática e as regras escritas. Nesse contexto, vê-se a existência de normativos do COMAER que determinam, por exemplo, a existência de sistema de controlo analítico dos AI's (Brasil, COMAER, 2014, Art. 115), bem como a realização da amortização (Brasil, COMAER, 2007, Item 7.8.5, Módulo 7), entretanto, com efeito, tais ações ainda não foram postas em prática.

Nesse diapasão, o incumprimento da norma pode ser entendido consoante à argumentação de Snook (2002, p.194), ao referenciar que a *practical drift* é o lento e estável desacoplamento entre a prática e os procedimentos escritos.

Ademais, diante dessa abordagem teórica, uma mais valia esperada para o COMAER, com o desenvolvimento do presente trabalho, é o possível surgimento de questões subjacentes, tais como, entender as causas desse desacoplamento e como prevenir futuras possíveis desconexões. Mais que isso, ao se considerar o *status quo* da gestão dos intangíveis no COMAER, é de se supor a necessidade de um verdadeiro redesenho desse modelo de gestão em uso, no que concerne aos AI's.

Nesse aspecto, a matriz teórica *practical drift* já considera e permite o *redesign* dos modelos submetidos a falhas (vide figura 1, no quadrante 4), retornando-se ao primeiro quadrante e tendo início novamente todo o ciclo (Snook, 2002; Hamilton, 2003; Gomes *et al.*, 2014). No caso particular do

COMAER, dada a importância dos AI's, esse seria um benefício desejável para a gestão dos intangíveis.

Corroborando esse aspecto de retroalimentação à luz da *practical drift*, Gomes *et al.* (2014, p.29) concluíram que:

Em estudos desta natureza, com uma execução orientada às regras, a teoria de Snook da *practical drift* **pode iluminar como mecanismos de conformidade contábil podem reorientar a ação prática à distância, em direção à ação pretendida** e, portanto, está associada à modificação da característica dominante da organização, ou partes da organização, em determinados pontos da época (Gomes *et al.*, 2014, p.29, grifo nosso).

Desse modo e em suma, é sob essa perspectiva de não conformidade das regras contábeis estabelecidas pelo COMAER no tocante aos intangíveis, que os dados serão analisados e interpretados.

Com vista a dar suporte à investigação em curso, faz-se necessário ainda desenvolver o estudo empírico nos próximos três capítulos.

4 ESTUDO SOBRE A ADOÇÃO DO NORMATIVO INTERNACIONAL RELATIVO AOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO E OS NORMATIVOS CONEXOS

Este capítulo está dividido basicamente em duas partes, sendo a primeira para oferecer uma breve contextualização relativamente aos fatores que inseriram o Brasil num cenário propício à adoção do normativo contabilístico internacional. A segunda, para descrever o processo evolutivo das normas nacionais, em adequação ao processo de harmonização contabilística, ainda em curso no setor público brasileiro.

4.1 O processo de harmonização contabilística no setor público brasileiro

Vários fatores vêm contribuindo para a redução de fronteiras entre os países, tais como a globalização, a expansão dos mercados de capitais, o incremento das multinacionais, dentre outros. Esse novo padrão, por outro lado exige certa uniformidade na linguagem dos negócios (CFC, n.d., p.10).

Além disso, depois de vários escândalos envolvendo grandes corporações, a demanda por maior transparência na divulgação das informações financeiras, quer nas empresas públicas ou privadas, tornou-se premente, fomentando-se a necessidade de discussão de uma harmonização contabilística, em nível mundial (Macêdo e Klann, 2014).

No caso do Brasil, a partir da década de noventa, nomeadamente com o desenvolvimento econômico alcançado, após a estabilização da moeda, houve um impulsionamento das instituições nacionais para aprimorarem a gestão de suas finanças. Leitão (2011, p.425) aduz que “a estabilização não tinha mudado apenas a taxa de inflação. A moeda estável foi um daqueles momentos em que o país escolheu um novo rumo”. Desse modo, a contabilidade brasileira também seguiu para esse “novo rumo”.

A origem da harmonização contabilística aos padrões internacionais ou o simples desejo disso, remonta da década de setenta, quando o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) passou a fazer parte do IFAC (IBRACON, n.d.).

No contexto privado, Santos e Calixto (2010) apontam que a harmonização contabilística foi impulsionada pela Lei 11.638/2007, que determinava alterações quanto à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras para empresas de grande porte.

Na área pública, segundo Macêdo e Klann (2014), um efetivo despertar para a necessidade de adequação às regras contábeis internacionais veio somente a partir de 2000, ano no qual foi publicada a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que trouxe forte impacto na gestão das contas públicas (Sacramento, 2005).

Assim, mediante a conjugação de fatores internos e externos, em 2007, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGCB), com a finalidade de proporcionar um processo organizado para a convergência às normas internacionais. A criação do CGCB foi por meio da Resolução CFC nº 1.103/2007, que trazia a seguinte atribuição para o Comitê, no seu Art. 4º:

Identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo CFC e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória. (CFC, 2007)

Outrossim, fortaleceu-se o compromisso formal do governo para a harmonização contabilística no setor público, mediante a publicação da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que colocava a STN como órgão estratégico para a convergência, *in verbis*:

Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de **promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público** editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. (Brasil, MF, 2008, grifo nosso)

A partir de então, foram desenvolvidas várias ações para o alcance da convergência, entendida como o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade em busca de informações padronizadas e de maior qualidade (STN, 2013b, p.7).

Essa mudança de paradigmas influenciou de tal maneira o pensamento contabilístico no setor público brasileiro, que o Sistema Federal de Contabilidade foi reestruturado, mediante a edição do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (Brasil, PR, 2009).

Nesse contexto, faz-se necessário ainda destacar o importante papel de um diploma legal nacional, posto que sob a sua égide cinquentenária, a contabilidade pública brasileira foi desenvolvida e consolidada. Ademais, é mediante o cenário criado pela Lei nº 4.320/64 que o Brasil passou a migrar para a gradual adoção das normas internacionais. Desse modo, à frente desenvolver-se-á a caracterização e o processo evolutivo das normas Brasileiras, aplicáveis ao COMAER, desde a citada lei até o MCA 172-3.

4.2 Da lei nº 4.320/1964 ao atual Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica

Para Silva (2007), a Lei nº 4.320/1964 se constituiu a principal referência para a legislação das finanças no Brasil. A referida lei versa sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controlo dos orçamentos e balanços, sendo de abrangência nacional (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

A Lei está composta por cento e quinze artigos, grosso modo, tratando de aspectos estritamente orçamentários até o Art. 82, motivo pelo qual prevaleceu, no Brasil, na prática contabilística pública uma ênfase na questão orçamental, conforme asseveram Amaral, Roncalio e Alberton (2013).

É somente na seção “Título IX - Da Contabilidade”, a partir do Art. 83, que a Lei 4.320/1964 passa a versar propriamente sobre contabilidade. Essa mescla de assuntos num mesmo dispositivo legal conduziu, ao longo de cinquenta anos, a uma conformação desarranjada, na qual conceitos e princípios contabilísticos tornaram-se confusos ou foram substituídos por

princípios orçamentários. Tal equívoco atingiu determinado patamar, que até mesmo “novos” conceitos foram criados, consoante demonstram Amaral *et al.* (2013, p.184):

Como exemplo, cita-se a adoção do art. 35 da Lei nº 4.320/64, que regulamenta **aspectos orçamentários** e foi historicamente aplicado para fins de **reconhecimento contábil** das receitas e despesas, justificando a existência de “**regime misto**” no setor público, com a contabilização das receitas pelo regime de caixa e das despesas por competência. (Amaral *et al.*, 2013, p.184, grifo nosso)

O viés orçamentário na contabilidade pública brasileira constituiu-se uma barreira para a mudança de paradigmas enraizados nos profissionais de contabilidade, sobretudo no setor público. Nesse contexto, a fim de contrapor essa postura na área contábilística e prover uma base doutrinária e conceitual mínima para a contabilidade do setor público, foram editadas as NBCASP, a serem abordadas no próximo tópico.

4.2.1 Caracterização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Sob a condução do Conselho Federal de Contabilidade⁸ (CFC), foram desenvolvidas as NBCASP, cuja finalidade foi permitir o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil (CFC, n.d., p.8).

As referidas normas foram elaboradas e consubstanciadas sob a forma de Resoluções do CFC, conforme especificado no quadro 3, sendo adotada também a nomenclatura Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica (NBC T⁹).

De um modo geral, a construção das NBCASP levou em conta três aspectos, os quais estão claramente presentes no preâmbulo de todas as Resoluções emitidas para aprovação de cada NBC T, a saber:

- a) A internacionalização das normas contábilísticas, que conduz ao processo de convergência em diversos países;
- b) O disposto na Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que versa sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das

⁸ Equivalente brasileiro à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas de Portugal.

⁹ No presente trabalho, as siglas NBCASP e NBC T são utilizadas como sinônimos.

demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;
e

c) A criação do CGCB.

Quadro 3 – Estrutura das NBCASP

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

Fonte: CFC (2012).

A partir de tais premissas, as NBCASP vieram a preencher a lacuna de uma matéria até então silente no serviço público brasileiro. Inicialmente trouxe a definição do que vem a ser a “Contabilidade Aplicada ao Setor Público”:

É o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. (CFC, 2012, § 3, NBC T 16.1)

Mais que isso, ressaltou a influência que a contabilidade exerce na instrumentalização do controle social, tendo em conta que este ramo contabilístico abarca o patrimônio público, assim entendido como:

O conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2012, § 2, NBC T 16.1)

Nesse particular, ao pontuar que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, a NBC T 16.1 promoveu uma verdadeira revolução na área pública brasileira, ao desconstruir a ideia estabelecida pela má interpretação da Lei 4.320/64, a partir da qual se sobrevalorizava o enfoque orçamental.

Verificando-se o quadro 3, observa-se não existir diploma específico que verse sobre os intangíveis. Entretanto há alguma menção, ainda que de forma dispersa nas seguintes seções: NBC T 16.1 e NBC T 16.2 ao definirem o termo “Patrimônio Público”; NBC T 16.6 ao pontuar sobre o termo “Ativo”; NBC T 16.9 ao elucidar sobre a “Amortização”.

Não obstante, a NBC T 16.10 ao tratar da avaliação e mensuração de ativos, dedica uma curta seção aos intangíveis, na qual elucida três pontos, a saber:

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção;

O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas;

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido. (CFC, 2012, § 32, § 33 e § 34, NBC T 16.10)

Além dessas claras referências, encontra-se outra realizada de modo indireto, da qual se depreende que o conceito de ativo intangível esteja englobado, especificamente ao considerar que quando a vida útil do “ativo imobilizado” for limitada, este estará sujeito à amortização (CFC, 2012, § 25, NBC T 16.10).

Entretanto, é na NBC T 16.9, quando se refere à amortização que é tecido o mais extenso detalhamento sobre um assunto pertinente ao item intangível. Inicialmente, é apresentada a definição de amortização, no § 2º da NBC T 16.9. Adiante, o § 3º ressalta a obrigatoriedade do seu reconhecimento, bem como esclarece que deve ser reconhecida no balanço como uma conta redutora do ativo e no resultado como decréscimo patrimonial.

Adicionalmente, o § 5º estabelece que a vida útil e o valor residual devem ser revisados, pelo menos, ao final de cada exercício. Ainda elucida, no § 7º que a amortização se inicia quando o ativo estiver em condição de uso, não sendo interrompida (§ 8º), no caso de obsolescência do ativo ou quando este tiver sua operação temporariamente suspensa.

O § 10 indica que a determinação da vida útil de um bem intangível deve estar baseada em laudo técnico ou norma.

Finalmente, no tocante à divulgação da amortização, o § 16 da NBC T 16.9 elucida que deverá constar em Nota Explicativa informações tais como: o método utilizado, a vida útil, a taxa utilizada, mudanças nas estimativas (valor residual, vida útil econômica, método e taxa utilizados).

Além do estabelecimento desse marco doutrinário para a contabilidade pública brasileira, outra importante etapa no processo de convergência foi a tradução das IPSAS para a língua portuguesa. Esse trabalho foi realizado pelo CFC e pelo IBRACON, ambas entidades credenciadas junto à IFAC para este fim (IFAC, 2010).

Desse modo, a difusão das IPSAS traduzidas associada à criação de uma sustentação conceitual, desenvolvida pelas NBCASP, possibilitou o surgimento do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que será abordado no próximo tópico.

4.2.2A evolução do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro

O MCASP passou então a ser o orientador para os procedimentos contabilísticos, no âmbito público no Brasil. Dessa forma, a finalidade do MCASP foi assim descrita (Brasil, MF, 2012):

- a) Padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo (União¹⁰, Estados, Municípios e o Distrito Federal);
 - b) Elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas;
 - c) Instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores; e
 - d) Proporcionar maior transparência sobre as contas públicas.
- (Adaptado de Brasil, MF, 2012).

Ademais, constata-se que a abrangência do referido manual se estende a todas as esferas de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

¹⁰ Refere-se ao ente federativo, no qual se enquadra o COMAER.

A composição atual do MCASP – 5ª Edição encontra-se no quadro 4.

Quadro 4 – Estrutura do MCASP 5ª Edição

PARTE	DENOMINAÇÃO
I	Parte Geral
II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
III	Procedimentos Contábeis Específicos
IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)
V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
VI	Perguntas e Respostas
VII	Exercício Prático

Fonte: Adaptado de Brasil, MF (2012).

Nesse cenário, observa-se que a contabilidade brasileira, nomeadamente no setor público, seguiu em direção à convergência as normas internacionais. Entretanto, ainda é um processo em desenvolvimento, cujas ações são complexas, dadas as singularidades de um país “continente”. Como exemplo, cita-se que o Brasil somente alcançou o intento de unificar o seu plano de contas nas três esferas de governo, a partir de 31 dezembro de 2014 (STN, 2013a).

A primeira referência sobre os intangíveis no MCASP pontua que os bens intangíveis fazem parte do patrimônio público (Brasil, STN, 2012). Daí decorre ainda a possibilidade de estudo, no caso brasileiro, dos intangíveis quando inseridos na gestão da coisa pública, nomeadamente no COMAER, órgão integrante da União, ou seja, o Serviço Público Federal do Brasil.

O item 02.05.01.01 - Procedimentos de adoção inicial - versa que os intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo (Brasil, STN, 2012, p.31). Em seção específica denominada “mensuração de ativos e passivos”, no item 02.05.06 “INTANGÍVEL” o normativo assevera que:

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*). (Brasil, STN, 2012, p.36).

Depreende-se do excerto, a definição genérica do AI, como bem incorpóreo, omitindo o termo do justo valor, para fins de mensuração, conforme apresentado no item 02.05.01.01. Ademais, referencia a amortização e as

perdas por imparidade, onde se adota outra nomenclatura, no normativo brasileiro, qual seja “perdas por redução ao valor recuperável”, equivalente ao *impairment*, derivado do inglês.

Não obstante, o MCASP dedica seção específica para tratar dos intangíveis. E, como não poderia ser diferente, traz a definição de AI, descrevendo que “é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.” (Brasil, STN, 2012, item 02.08.01, p.62).

Ademais, ainda que de modo não exaustivo, restringe a aplicação da norma, com relação aos fenômenos concernentes a propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento (Brasil, STN, 2012, item 02.08.02, p.62).

Por outro lado, referencia que nas seguintes situações os procedimentos descritos, em relação aos intangíveis, não devem ser aplicados:

- a) Ativos financeiros;
- b) Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d) Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill ou fundo de comércio) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g) Ativos fiscais diferidos;
- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i) Patrimônio cultural intangível. (Brasil, STN, 2012, item 02.08.02, p.62)

O MCASP justifica a exclusão por entender que se trata de fenômenos extremamente especializados. Tal supressão pode ser entendida na medida em que o MCASP segue o normativo internacional, e em particular, no caso brasileiro, é aplicável em nível nacional, tendo que englobar a pluralidade de fenômenos num país de grandes dimensões e diversidades regionais acentuadas.

O MCASP entende que um AI para se enquadrar como tal, deve ser identificável, controlado e gerador benefícios econômicos futuros ou serviços

potenciais (Brasil, STN, 2012, item 02.08.03, p.63), o que mantém consistência com a definição trazida pelo mesmo manual. Nesse contexto, o critério de identificação é satisfeito se o AI for separável, ou seja, possa ser vendido ou transferido, por exemplo, e resulte de compromissos obrigatórios, como um contrato.

Complementarmente, no tocante ao controle do AI, o MCASP diz que:

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. (Brasil, STN, 2012, item 02.08.03, p.63)

No que concerne ao reconhecimento, mantém alinhamento com o normativo internacional, ao considerar que devam ser reconhecidos os intangíveis que se enquadrem na definição de um AI e se estes gerarem benefícios futuros para a entidade e puderem ser mensurados com segurança.

Particularmente, em referência ao reconhecimento inicial, o MCASP destaca que pode ocorrer de três formas: aquisição separada, geração interna e aquisição por meio de transações sem contraprestação (Brasil, STN, 2012, item 02.08.04, p.64).

Assim, segundo o MCASP, o custo do AI na aquisição separada engloba o valor de aquisição e todos os tributos, excluídos eventuais descontos, bem como qualquer custo inerente à colocação do AI em condições de uso (Brasil, STN, 2012, nº 1, item 02.08.04, p.64).

A geração interna está dividida em pesquisa e desenvolvimento, devendo a entidade identificar cada fase, em separado. O MCASP definiu que nenhum AI resultante de pesquisa deva ser reconhecido. No entanto, na etapa de desenvolvimento já existe a possibilidade de reconhecimento, caso a entidade consiga atender a certos critérios, como abaixo:

- a) Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;

- e) Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- j) Capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento. (Brasil, STN, 2012, letra "B", item 02.08.08, p.66)

No que concerne à aquisição de um AI por meio de transações sem contraprestação, o MCASP especifica que tal modalidade ocorre quando há transferência de AI de uma entidade pública para outra e que os custos incorridos para se colocar este AI em condições de uso devem ser acrescidos ao valor do registro inicial.

O item 02.08.05 “Mensuração” indica que o AI deve ser reconhecido inicialmente ao custo e após esse reconhecimento deverão ser subtraídas as amortizações acumuladas e possíveis perdas por irrecuperabilidade.

No que se refere à baixa (desreconhecimento) de um AI, o MCASP elenca que poderá ocorrer, caso seja alienado ou se não houver mais expectativas de benefícios econômicos futuros.

No que toca ao quesito divulgação, o MCASP, no item 02.08.07, textua:

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d) A conciliação do valor contábil no início e no final do período. (Brasil, STN, 2012, item 02.08.07, p.68)

A esse respeito, convém destacar que aparentemente a orientação da STN não se caracteriza como imperativa, porquanto utiliza o termo “recomenda-se”.

Por fim, também merece destaque a seção que versa sobre a amortização, assim definida pelo MCASP:

É a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização

por prazo legal ou contratualmente limitado. (Brasil, STN, 2012, item 02.07.01, p.51)

Nesse aspecto, o MCASP faz a separação entre os AI's com vida útil definida e os com vida indefinida, passando a elencar diversos fatores a serem considerados para a determinação da vida útil de um AI, o que parece ser bastante elucidativo, quando se trata de uma norma.

Assim, o MCASP aceita a amortização para os AI's com vida útil definida, mas impede que os AI's com vida útil indefinida sejam amortizados, indicando que para estes a entidade deverá testar as perdas por irre recuperabilidade.

Diante de todo o exposto, cabe ainda destacar que o MCASP apresenta uma característica dinâmica, a fim de se adequar paulatinamente aos ditames internacionais constantes das IPSAS. Nesse sentido, o sítio eletrônico institucional da STN disponibiliza as “Sínteses das Alterações” de cada edição do MCASP, onde podem ser claramente observados incrementos, cuja finalidade é a adequação ao disposto nas IPSAS.

Nesse aspecto, observa-se essa gradual evolução no normativo contabilístico brasileiro, tendo em vista que em 10 de dezembro de 2014, ocorreu a aprovação do MCASP – 6ª Edição, passando a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2015, cujo alcance permaneceu de forma obrigatória a todas as esferas de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) (Brasil, STN, 2014, nº 5, Parte Geral)

A nova composição da sexta edição do MCASP, constante do quadro 5, sofreu tênues alterações. No entanto, vale destacar que diferentemente da versão anterior, todas as partes do MCASP agora se encontram coligidas num único e extenso volume, o que facilita sua consulta.

Quadro 5 – Estrutura do MCASP 6ª Edição

PARTE	DENOMINAÇÃO
GERAL	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
I	Procedimentos Contábeis Orçamentários
II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
III	Procedimentos Contábeis Específicos
IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)
V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Fonte: Adaptado de Brasil, STN (2014).

Na Parte Geral, tratam-se dos aspectos introdutórios, bem como se faz uma contextualização e uma breve descrição das evoluções trazidas pela contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, nomeadamente quanto ao processo de convergência às normas internacionais.

A Parte I, denominada de Procedimentos Contábeis Orçamentários, objetiva coligir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade (Brasil, STN, 2014, nº 1, Parte I).

Por sua vez, a Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais é a seção mais longa do MCASP, na qual se caracteriza o patrimônio público, além de discorrer sobre os conceitos e temas correlatos aos ativos e passivos, dentre outros assuntos.

Os Procedimentos Contábeis Específicos (Parte III), como o nome já indica, versa sobre algumas questões estritamente singulares, com reflexos contabilísticos, tais como Parcerias Público-Privadas e Consórcios Públicos, dentre outros aspectos.

A Parte IV apresenta o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, identificando sua estrutura e origem, influenciadas pelas IPSAS e à necessidade de se unificar um plano de contas em todo o Brasil, nas diversas esferas de governo, com vista a se alcançar a consolidação nacional das contas públicas.

Por fim, a Parte V define e elenca as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, de acordo com a legislação em vigor no Brasil.

No contexto das alterações, observa-se uma simplificação na linguagem utilizada na redação do MCASP, com o fito de torná-lo mais objetivo.

De acordo com uma abordagem mais simplificada, em relação à norma antecessora, esta edição traz seção específica, que versa sobre AI's. De início, conceitua AI, nos mesmos termos da 5ª edição, no entanto, acrescenta neste mesmo sítio, a diferenciação entre pesquisa e desenvolvimento, que por ter

íntima ligação ao tema AI, está mais bem posicionada, tendo em conta que possibilita ao leitor construir uma base conceitual mínima para seguir adiante.

No que concerne à aplicação da norma, segue a mesma proposição da edição anterior, tal como mantém texto similar quanto aos procedimentos para identificar um AI.

Na seção que trata do reconhecimento de um AI, diferencia-se de seu antecessor somente por ter antecipado a definição de pesquisa e desenvolvimento em sítio mais adequado. Adiante, mantém similaridade à 5ª edição, também quanto à mensuração de um AI.

Não houve alteração também nos tópicos concernentes à baixa do valor contabilístico de um AI e divulgação.

Quanto à reavaliação de um AI, em capítulo posterior (Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão), a sexta edição indica que:

(...) após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. (Brasil, STN, 2014, Item 7.1.2, Cap.7)

Cabe considerar que tal definição ainda segue a mesma ideia da norma predecessora. Finalmente, o tópico que trata sobre a amortização não foi alterado na versão sob análise.

No contexto do COMAER, o MCASP serve como fonte para a confecção da norma interna, o Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica (MCA 172-3), assunto que será abordado a seguir.

4.2.3 Caracterização do Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica

O Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica, como o próprio nome já diz, é a norma disciplinadora interna do COMAER, cuja jurisdição se estende a todas as Organizações

Militares da Aeronáutica, no Brasil e no Exterior (Brasil, COMAER, 2007, Módulo 1, p. 2).

O MCA 172-3 está disponível em versão eletrônica, exclusivamente na rede interna de computadores do COMAER (INTRAER), com vista a permitir uma eficiente atualização dos procedimentos da alçada do referido Manual, inclusive diariamente, se necessário.

Ademais, o MCA 172-3 está estruturado em dezoito Módulos, conforme disposto no quadro 3.

Quadro 6 – Estrutura do MCA 172-3

MÓDULO	TÍTULO
1	Introdução
2	Siglas e conceitos
3	Contabilização de receitas
4	Execução orçamentária
5	Programação financeira
6	Execução financeira da despesa
7	Execução patrimonial
8	Suprimento de fundos
9	Pagamento de pessoal (UG)
10	Folha de pagamento de pessoal
11	Convênios e termos de cooperação
12	Execução orçamentária, financeira e patrimonial nas Comissões Aeronáuticas Brasileiras no exterior
13	Prestação de contas
14	Encerramento do exercício
15	Comunicação via SIAFI
16	Contratos administrativos
17	Execução do plano de ação
18	Regularidade fiscal, previdenciária, trabalhista e junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

Fonte: Adaptado de Brasil, COMAER (2007).

Cabe observar, que o MCA 172-3 estabelece regras padronizadas e objetivas, sobre a utilização dos recursos econômico-financeiros à disposição das UG's do COMAER, portanto podendo extrapolar sua aplicação para além da área contábilística. Nesse contexto, sua utilização é ampla, pois trata de assuntos diversos. Entretanto, para fins do presente estudo, o foco da análise será concentrado nos itens relacionados particularmente à problemática da pesquisa, conforme descrito a seguir.

4.2.3.1 Os intangíveis no MCA 172-3

Curiosamente, a seção referente aos conceitos no MCA 172-3, não se refere ao termo “intangível”, mas a “bem incorpóreo” e o define como:

São os que não têm existência concreta. Embora possam ser objeto de direito e de obrigações e deles se possam sentir os efeitos, não possuem materialidade. (exemplos: “royalties”, patentes, etc.).(Brasil, COMAER, 2007, Módulo 2, p.13)

O MCA 172-3, no item 7.8, do Módulo 7, dedica três páginas aos AI's, passando a denominá-los como “bens intangíveis”, referindo-se exclusivamente aos principais fenômenos a que estão sujeitos os AI's, no âmbito do COMAER, com vista a serem devidamente registrados no SIAFI, que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal (STN, n.d.).

Inicialmente o Manual discorre sobre a entrada de bens no imobilizado da Organização Militar (OM), sob a forma de aquisição, método mais comum, e da incorporação de direitos e patentes industriais (Brasil, COMAER, 2007, Módulo 7, p.41). Ato contínuo, pontua sobre a saída de bens do imobilizado, caracterizada pela baixa, onde se detém substancialmente em questões de cunho operacional.

No que concerne à reavaliação e redução ao valor recuperável, depreende-se que, para o MCA 172-3, o primeiro evento se refere a um aumento no valor do AI, quando comparado com o valor de mercado, enquanto o segundo, a uma diminuição. Ademais, nesse mesmo tópico, ressalta-se à necessidade da evidenciação prévia do valor líquido contábil, ou seja, o resultado da subtração entre o valor escriturado do AI e as amortizações acumuladas, referentes ao mesmo AI.

Não obstante, o MCA 172-3 prevê a amortização dos AI's, para a qual traz a seguinte definição:

Amortização consiste na redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado, obedecidas as quotas mensais e constantes (Brasil, COMAER, 2007, Módulo 7, p.42).

Nomeadamente, sobre a amortização, o MCA 172-3 aparentemente dedicou maior preocupação, porquanto são os procedimentos mais detalhados do item 7.8, do mesmo Módulo 7. Outrossim, observa-se que de acordo com o MCA 172-3, a amortização deve ser considerada como um custo (Brasil, COMAER, 2007, Módulo 7, p.42). Finalmente, o item 7.8 versa sobre a comprovação dos AI's, sob responsabilidade da OM, para fins de prestação de contas, referenciando uma série de demonstrativos exigidos para esse fim.

Cabe ainda ressaltar que o MCA 172-3 é de aplicação exclusiva ao COMAER, entretanto esta norma interna deriva dos diplomas legais nacionais, que estejam "hierarquicamente" acima dela, a saber, respectivamente, o MCASP e as NBCASP.

Cumprindo finalmente informar, que em função da edição do MCASP 6ª edição, o MCA 172-3 também foi atualizado. Em específico, na seção sobre intangíveis, verificou-se que houve mudança, exclusivamente, no que concerne ao novo plano de contas aplicado ao setor público brasileiro.

Assim, ainda resta elucidar como se processa a construção e a atualização do MCA 172-3, o que será explicitado a seguir.

4.2.3.2 Processo de edição do MCA 172-3

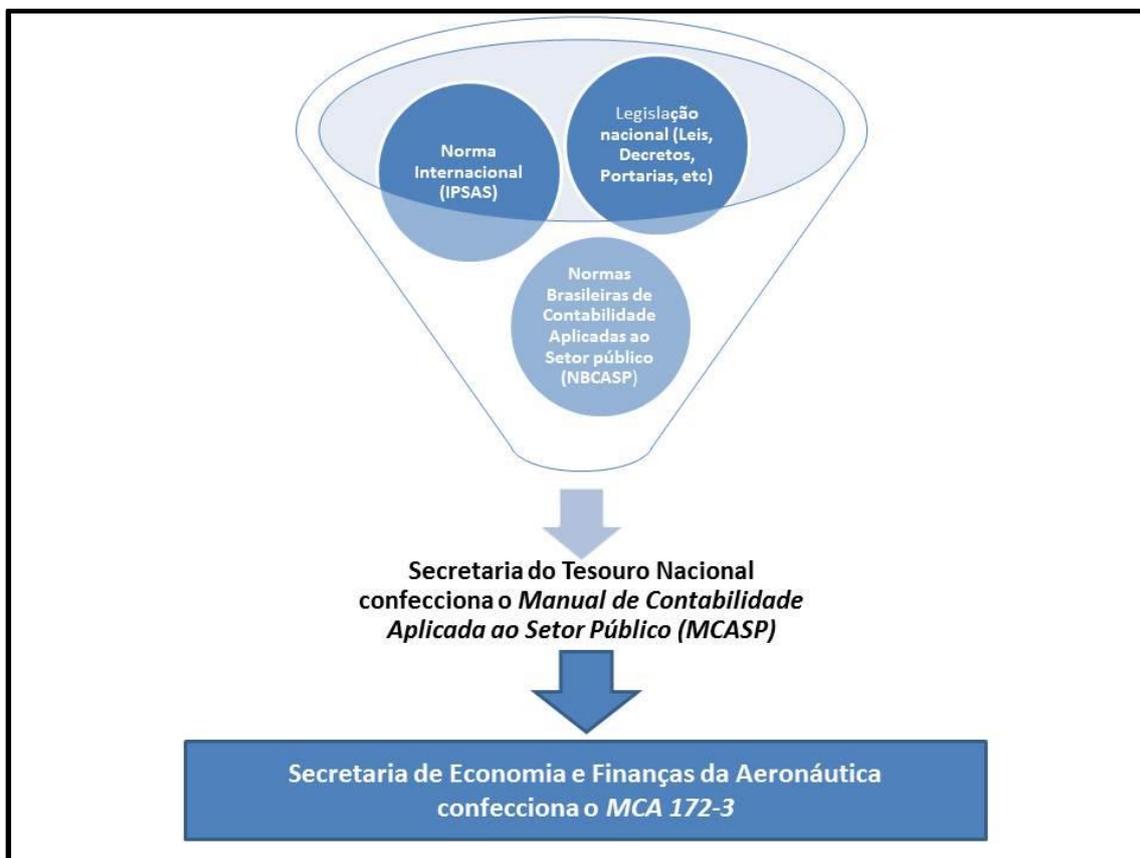
A edição do MCA 172-3 é de responsabilidade da SEFA (Brasil, COMAER, 2007, Módulo 1, p.2), organização legalmente denominada Setorial Contábil do COMAER, a qual compete o acompanhamento da execução contábil no COMAER, bem como as ações de interação com o Sistema Federal de Contabilidade, nomeadamente com a STN (Brasil, PR, 2009; Brasil, COMAER, 2013).

Desse modo, a SEFA baseia-se, essencialmente, nos procedimentos emanados pela STN, por intermédio do MCASP, que por sua vez deriva, pelo menos, em tese, das NBCASP, que passaram a verter para o normativo nacional as IPSAS, ainda que não na sua integralidade.

Assim, verifica-se que o MCA 172-3 tem a capacidade de aderir à norma internacional, no máximo, na exata medida em que o MCASP já a

absorveu, não se utilizando subsidiariamente de qualquer outro normativo além do MCASP, para fins de procedimentos contábilísticos, excetuando-se a legislação Federal, por óbvias razões mandatórias de base legal. A figura 3 descreve esquematicamente o processo de edição do MCA 172-3.

Figura 3 - Processo simplificado de edição do MCA 172-3



Fonte: Autor.

Ademais, o § 22, da NBCT 16.5 trouxe um advento inovador no serviço público brasileiro, qual seja a possibilidade de se utilizar subsidiariamente alguma norma, na medida em que a norma contábilística aplicada ao setor público seja silente em algum ponto. Embora a prática ainda não esteja recepcionada no MCA 172-3, a NBCT 16.5 textua:

Na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas. (CFC, 2012, § 22, NBC T 16.5)

Adicionalmente, ainda se faz importante esclarecer o papel de outro normativo interno do COMAER, conforme a seguir.

4.2.4 Caracterização do Regulamento de Administração da Aeronáutica

O Regulamento de Administração da Aeronáutica (RADA) é um normativo de caráter amplo, com abrangência em todo o COMAER. A citada norma tem basicamente três atribuições, conforme estipulado no seu Art. 1º:

- I - estabelecer procedimentos gerais e alguns específicos para a Administração das Organizações Militares (OM) do Comando da Aeronáutica (COMAER);
- II - disciplinar as atribuições e os encargos dos diferentes agentes públicos; e
- III - definir as responsabilidades dos Agentes da Administração e de demais detentores de bens, de valores e de dinheiros públicos, sob responsabilidade da Administração Direta deste Comando. (Brasil, COMAER, 2014)

O RADA trata especificamente sobre os intangíveis do Art. 113 ao Art. 116, portanto apenas quatro artigos. Não obstante a isso, o RADA detém a mesma força normativa que outros diplomas internos, devendo ser atendido integralmente em todo o COMAER.

O Art. 113 traz a definição para o bem patrimonial intangível ou incorpóreo, os quais segundo o regulamento, são os que não têm existência concreta, mas são objetos de direitos e obrigações. Por sua vez, o Art. 114 estabelece sucintamente que, dentre outros, são bens intangíveis: os *royalties*, as patentes e o conhecimento técnico-científico ou *expertise* adquiridos em decorrência da realização de curso, custeado pela Aeronáutica. O Art. 115 define a obrigação para que os bens intangíveis sejam escriturados analítica e sinteticamente, em sistemas próprios. E por fim, o Art. 116 versa sobre a comprovação documental sobre os bens intangíveis (Brasil, COMAER, 2014).

Finalmente, a fim de fornecer uma visão sistematizada sobre a caracterização de cada norma acima apresentada (com exceção do RADA), em relação ao que estabelece a IPSAS 31, confeccionou-se o quadro 7, conforme disposto a seguir.

Quadro 7 – Comparação entre normas

PRINCIPAIS TEMAS	IPSAS	NBCASP	MCASP	MCA 172-3
DEFINIÇÃO DE AI	X		X	
DEFINIÇÃO DE PESQUISA	X		X	
DEFINIÇÃO DE DESENVOLVIMENTO	X		X	
RECONHECIMENTO	X		X	
MENSURAÇÃO	X	X	X	X
AQUISIÇÃO SEPARADA	X		X	
GASTOS SUBSEQUENTES	X		X	
AQUISIÇÃO POR MEIO DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO	X		X	
GOODWILL	X		X	
AI GERADO INTERNAMENTE	X		X	
FASE DE PESQUISA	X		X	
FASE DE DESENVOLVIMENTO	X		X	
CUSTO DO AI GERADO INTERNAMENTE	X		X	
MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO	X	X	X	X
VIDA ÚTIL DEFINIDA	X		X	
VIDA ÚTIL INDEFINIDA	X		X	
AMORTIZAÇÃO	X	X	X	X
REVISÕES (PERÍODO, MÉTODO AMORTIZAÇÃO e VIDA ÚTIL)	X		X	
PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	X	X	X	X
BAIXA	X		X	X
DIVULGAÇÃO	X		X	X
EXEMPLOS ILUSTRATIVOS	X			

Fonte: Autor.

Numa sucinta análise, pode-se observar no quadro 7 que as NBCASP não preencheram, minimamente, os principais requisitos estabelecidos pelas IPSAS, no que se refere aos AI's. Por seu turno, o MCASP foi muito mais abrangente ao tratar sobre os AI's, sendo apenas silente quanto aos exemplos ilustrativos. Não obstante, no que toca ainda aos AI's, o MCA 172-3 também se mostrou distante das IPSAS.

No desenvolvimento da pesquisa, ainda resta averiguar a percepção dos agentes da SEFA/SUCONT, relativamente à gestão dos intangíveis no COMAER, para tanto a próxima seção estará ocupada em realizar tal estudo.

5 ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS AGENTES ORGANIZACIONAIS RELATIVAMENTE À GESTÃO DOS INTANGÍVEIS NO COMAER

Este capítulo está fundamentado nas respostas oriundas das entrevistas desenvolvidas com os principais agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, no que concerne à percepção dos mesmos em relação à gestão dos intangíveis no COMAER. Nesse contexto, faz-se necessário ainda tecerem esclarecimentos mais detalhados, particularmente, quanto à caracterização dos agentes em comento, com o fito de permitir um melhor entendimento do presente estudo.

5.1 Caracterização dos entrevistados

Consoante à atribuição legal de órgão central do SISCONTAER, recai na SEFA/SUCONT a inteira responsabilidade por todas as decisões que afetem a área contábilística, nomeadamente no COMAER. A SEFA/SUCONT exerce suas atividades, basicamente, por intermédio de suas divisões internas que interagem entre si, no trato dos assuntos de interesse daquela Secretaria.

Essas divisões têm suas atribuições específicas, as quais se coadunam com os objetivos da SEFA. Estruturalmente, tais setores estão compostos, basicamente, por um chefe e seu(s) auxiliar(es) (Brasil, COMAER, 2015b), aqui também denominados, agentes organizacionais que, nesse contexto, devem ser enquadrados como aqueles militares que no SISCONTAER detêm autonomia para à tomada de decisão ou auxiliam diretamente àqueles responsáveis pela tomada de decisão.

Outrossim, no enquadramento de uma instituição militar, esses agentes organizacionais devem ser necessariamente Oficiais da Aeronáutica, os quais, segundo o Estatuto dos Militares das Forças Armadas Brasileiras são preparados, ao longo da carreira, para o exercício de funções de comando, de chefia e de direção (Brasil, PR, 1980, Art. 36). Portanto, as entrevistas objetivaram ouvir a percepção desse seletivo grupo com poder de decisão gerencial na instituição sob análise.

Atualmente, a composição de chefes e auxiliares, no âmbito da SEFA/SUCONT, é de oito Oficiais. Desse grupo, foram entrevistados sete

integrantes. Ademais, ainda em atendimento aos critérios estabelecidos no capítulo 3, foram entrevistados três antigos agentes organizacionais que já trabalharam na SEFA/SUCONT. Portanto, a entrevista contou com a participação de dez Oficiais.

Em média, os referidos agentes tinham 26 anos de efetivo serviço no COMAER e especificamente, na SEFA, 8 anos. A partir dessa medida, é possível inferir que os entrevistados, pelo menos, detinham experiência profissional suficiente para compreender o contexto que estava a ser analisado. Mais que isso, considerando que o processo de convergência às normas internacionais no Brasil teve início oficialmente em 2008, também é de se entender que os entrevistados percebiam as particularidades que este processo trouxe para a contabilidade brasileira, nomeadamente também para o COMAER.

No tocante à formação acadêmica, observou-se que em nível de graduação, todos os entrevistados possuíam o Curso de Formação de Oficiais Intendentes da Aeronáutica (CFOINT), que:

É o curso caracterizado pela formação administrativa, com o objetivo de preparar o Cadete Intendente ao desempenho de funções para gerir as atividades financeiras e logísticas das Organizações Militares da Força Aérea. Confere ao concluinte, ainda, a graduação de Bacharel em Ciências da Logística, com habilitação em Intendência da Aeronáutica. (Brasil, COMAER, 2015a, letra b, item 2.4.3)

Adicionalmente, três entrevistados possuíam também formação específica em contabilidade, em nível de graduação. Outrossim, dos entrevistados, sete possuíam especializações, sendo três destes, com mais de uma especialização. No que se refere ao nível de mestrado, quatro entrevistados possuíam esse tipo de formação avançada.

Além disso, convém ainda esclarecer que a STN promove sistematicamente, cursos, palestras, seminários e outras atividades afins, com o objetivo de difundir e esclarecer assuntos contabilísticos atuais, sobretudo em temas concernentes ao processo de convergência às normas internacionais. Assim, constatou-se que todos os entrevistados já participaram de instruções dessa natureza, o que conferiu conhecimentos adicionais sobre assuntos de cunho contabilístico.

5.2 Identificação da percepção quanto à definição de “intangível”

Tendo em conta a natureza da instituição analisada no estudo de caso, o primeiro levantamento necessário para captar a percepção dos agentes organizacionais, foi averiguar a visão dos mesmos quanto à caracterização, ou não, do COMAER como uma organização intensiva em conhecimento.

Assim, nesse quesito, os resultados apontaram clara e unanimemente para o entendimento, por parte dos agentes organizacionais, de que o COMAER é uma organização intensiva em conhecimento, em resposta à questão “a”, do Guião da Entrevista.

A multiplicidade de áreas de atuação do COMAER figurou como a principal justificativa para os agentes enxergarem a organização como intensiva em conhecimento. O trecho abaixo, colhido em entrevista, corrobora o entendimento:

“Olha, eu considero em virtude da extensa e moderna na área de atuação, que demanda uma atualização constante dos gestores, na condução dos processos existentes, que são vastos, em várias áreas envolvendo tecnologia, conhecimento, enfim e que são necessários ao desenvolvimento da Força e ao cumprimento da missão”.

Nesse aspecto, ganhou relevo o cunho técnico relacionado à operação, manutenção e logística empregada nas aeronaves. Ademais, apontou-se ainda a existência de um complexo sistema de controlo do espaço aéreo, que integra a vertente militar com a vertente civil, o qual engloba muitos métodos e processos assentados no *know-how* das pessoas.

Nesse sentido, no que toca à área de ensino, os inquiridos ainda destacaram a existência de diversas escolas de formação e pós-formação na FAB, nas quais se produz intensivo conhecimento, em diversas áreas do saber. E mais que isso, ressaltaram a preocupação da entidade com o aprimoramento e atualização de seus funcionários, cuja finalidade seria investir nas pessoas, que compõem o COMAER, dotando-as de conhecimentos, com o objetivo de fazer frente às diversas demandas, nas múltiplas áreas de atuação da FAB.

Além desses apontamentos, os entrevistados destacaram um aspecto, o qual ficou denominado genericamente, ao longo dos levantamentos, como a

existência de “núcleos de conhecimento” intensivo, ao se referirem ao DCTA e ao Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA), organizações militares que atuam diretamente no campo da ciência e tecnologia, notadamente no desenvolvimento de pesquisas relacionadas à aviação, TI, física, entre outras, tendo essas instituições, trazido, inclusive, benefícios para indústria aeronáutica brasileira.

Alargando-se o contexto no levantamento das percepções, investigou-se ainda qual seria o entendimento dos agentes organizacionais, no que concerne à definição de “intangível” (questão “b”, do Guião da Entrevista). O conjunto de respostas englobou termos como “ativo abstrato”, “ativo incorpóreo” ou “ativo não físico”. Associado a isso, os respondentes indicaram a necessidade de geração de benefícios econômicos futuros, bem como o exercício do controle sobre esses bens pelo COMAER.

Nessa análise, vê-se que os resultados apontaram para um forte viés estritamente normativo, o que de certo modo vem a ser justificado pelas características profissionais do grupo selecionado, cujo tempo de atuação na área normativa contábilística é de se considerar. Apesar disso, um dos inquiridos buscou segregar os conceitos de “ativo intangível” e “capital intelectual”, pontuando para este último, as dificuldades concernentes à mensuração, associadas àquelas relativas ao domínio exercido pela entidade.

Assim, ainda que haja a possibilidade de se utilizar os termos “intangíveis” e CI como sinônimos, o “ativo intangível” restringe-se a um grupo de intangíveis que podem ser reconhecidos como tais e assim figurarem no balanço da entidade (Cañibano *et al.*, 2002). Nesse aspecto, conclui-se que a definição apontada pela maior parte dos agentes organizacionais, coaduna-se apenas parcialmente à definição de “intangível”, constante da literatura.

No tocante à percepção dos agentes organizacionais quanto aos principais intangíveis existentes no COMAER (questão “c”, do Guião da Entrevista), observou-se, primeiramente, de forma recorrente nas respostas, os típicos Al's, tais como, marcas, patentes, *softwares* e *royalties*. Por outro lado, seguindo-se tendência para um entendimento mais alargado, surgiram as imagens, com relação aos diversos símbolos institucionais; a *expertise*; o

conhecimento técnico, notadamente ligado à área de ciência e tecnologia; contratos de *offset*, referindo-se àqueles que trazem cláusulas de compensação e ainda o conhecimento empregado na nacionalização de itens aeronáuticos.

Nesse sentido, depreende-se que a percepção dos agentes organizacionais, no tocante aos principais intangíveis existentes no COMAER, a despeito de terem dedicado maior relevo à definição típica de AI's, apresentou-se robustamente de acordo com o normativo contabilístico, porém de modo parcial com a literatura, notadamente pelo afastamento de uma definição mais alargada sobre intangíveis.

5.3 Averiguação da percepção quanto à importância da gestão dos intangíveis no COMAER

A questão “d” ocupou-se em sondar como os agentes organizacionais caracterizavam a gestão dos intangíveis no COMAER, apresentando aspectos positivos e negativos. Nesse sentido, a característica central atribuída foi a “incipiência” da gestão, também traduzida pelos seguintes termos: gestão “bem preliminar”; gestão “prematura”; gestão “em fase inicial”. Os inquiridos reconheceram que o relevo dado aos intangíveis é fruto, principalmente, do processo de convergência às normas internacionais, no Brasil. Desse modo, sendo este processo relativamente recente e ainda em fase de desenvolvimento, de semelhante maneira, a gestão dos intangíveis no COMAER segue essa tendência de evolução e amadurecimento, motivo pelo qual foi robustamente caracterizada como “incipiente”. A frase utilizada por um entrevistado, no que concerne ao desenvolvimento da gestão dos intangíveis no COMAER, traduz essa assertiva: “(...) a gente tem um caminho grande.”

Ademais, apontou-se que a gestão dos intangíveis no COMAER ainda preserva um cunho estritamente normativo, voltado primordialmente para a escrituração. Outrossim, positivamente, destacou-se o forte potencial que o COMAER tem para desenvolver a área dos intangíveis, nomeadamente, pela multiplicidade de campos de atuação (ensino, ciência e tecnologia, TI, controle do espaço aéreo, etc); a latente preocupação das autoridades com os intangíveis; a existência de norma minimamente estruturada sobre os

intangíveis. O aspecto negativo fundamental apontado foi à ausência de regras para reconhecimento e mensuração, além disso, figurou a falta de um sistema para o controlo analítico dos intangíveis.

Tendo em conta os apontamentos relativos à gestão dos intangíveis no COMAER, a questão “e” explorou a avaliação dos agentes no que concerne a importância dos intangíveis no processo decisório. As respostas apresentadas, em certa medida, foram divergentes. Predominantemente, os inquiridos entenderam que os intangíveis ainda não são levados em consideração nas tomadas de decisão do COMAER, em função da incipiência do tema, sob a alegação de que esse processo de desenvolvimento da gestão dos intangíveis “está ainda no início” ou que ainda falta “maturidade”. Diferentemente, alguns respondentes entenderam que, de alguma forma, os intangíveis são levados em conta, somente em casos extremamente específicos ligados à área de ciência e tecnologia, particularmente, no que toca aos *royalties*, uma vez que estes são potenciais geradores de receitas para o COMAER.

No que respeita à percepção dos agentes organizacionais quanto ao papel desempenhado pelos intangíveis na gestão do COMAER, como um todo, foi realizada a pergunta “f”, para a qual se obteve a indicação de que um aprofundamento no conhecimento sobre os intangíveis traria substanciais melhorias para a gestão. A primeira delas seria conhecer o valor do patrimônio intangível do COMAER, que na visão dos entrevistados permitiria decisões mais confiáveis, fundamentadas em dados mais realísticos, para o que se declarou: “(...) então a decisão fica pautada em aspectos técnicos.”; “(...) quando se quer decidir, é preciso ter base para a decisão.”.

Uma segunda vantagem apontada seria que ao se conhecer melhor os intangíveis do COMAER, poder-se-ia melhor gerenciá-los. A esse respeito, o inquirido por entrevista permitiu ainda um refinamento no entendimento dessa melhoria no gerenciamento dos intangíveis. Nesse quesito, mediante declaração de entrevistado, apontou-se que na medida em que se conhecem mais profundamente os intangíveis no COMAER, pode-se melhor:

- a) Protegê-los, ao se levar em conta a função de defesa da FAB;

- b) Mobilizá-los, ao se considerar a dispersão geográfica das OM's do COMAER, no imenso território brasileiro; e
- c) Evitar multiplicidade de esforços, cujo típico exemplo se aplicou aos *softwares* existentes, que por não estarem catalogados, podem não ser utilizados em outros pontos do país.

Nesse contexto, tal assertiva foi resumidamente corroborada, desse modo: “Basicamente, é: protejo, consigo mobilizar a meu favor, fazer uso daquilo e uso sinérgico disso tudo (...)”.

5.4 Identificação dos atributos das normas internas do COMAER relativas aos intangíveis

Com o pano de fundo do processo de convergência às normas internacionais, o item “g” do Guião da Entrevista buscou elucidar, segundo a avaliação dos agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, se haviam ações desenvolvidas e/ou planejadas com o objetivo de aproximar o MCA 172-3 às IPSAS.

Inicialmente, os inquiridos pontuaram que o MCA 172-3 espelha as principais rotinas contábeis, seguindo o disposto MCASP, ou seja, a norma interna do COMAER reflete os conceitos das IPSAS, somente na medida em que o MCASP também faz aproximação da norma internacional. Portanto, o MCA 172-3 não se espelha diretamente nas IPSAS e em específico aos intangíveis, na IPSAS 31. Ficou ainda claro que, concretamente, o MCA 172-3 já está totalmente alinhado somente ao novo plano de contas, estipulado pelo MCASP, fruto da atualização na 6ª edição.

Não obstante, também foi apontado um tipo de ação, em parte já em curso, em parte planejada, que se fundamenta na preocupação para a especialização do pessoal envolvido na confecção das normas internas, com o intuito de poder melhor traduzir para o MCA 172-3 os aspectos importantes do normativo internacional. A colocação de um inquirido reforça essa assertiva:

“Eu acho que esses treinamentos, esses cursos, essas pós-graduações, que são realizadas, por nossos Oficiais e por nossos graduados, também, cursos semelhantes, tudo isso tem esse interesse de aprofundar determinados pontos da nossa legislação, das nossas normas internas, escrever melhor, pensar como

poderíamos fazer melhor e traduzir isso em norma para que o gestor possa, pelo país todo, cumprir a legislação, no sentido amplo, naquilo que deve ser feito, em relação às normas internacionais, principalmente.”

Outro aspecto abordado foi à maneira que os agentes caracterizavam a norma interna do COMAER, quanto às necessidades da gestão e quanto à amplitude do MCA 172-3, em termos de assuntos abordados, relativamente aos intangíveis (questão “h”).

Nessa perspectiva, uma elucidação recorrente, por parte dos entrevistados, foi quanto à finalidade do MCA 172-3, que segue o MCASP em alguns temas específicos, selecionados exclusivamente para atender rotinas próprias do COMAER. Nesse contexto, verificou-se que o MCA 172-3 tem um caráter estritamente relacionado aos procedimentos, de cunho efetivamente operacional, com o objetivo de facilitar o trabalho dos gestores, atuantes em várias áreas do Brasil, nomeadamente nas UG's. Dessa forma, segundo levantado, o MCA 172-3 encontra-se adequado quanto às instruções de registro contábilístico no SIAFI, escrituração ou ainda, *ipsis litteris*, “lançamentos contábeis padronizados”, consoante colhido em entrevista. Entretanto, ainda encontra-se silente em aspectos importantes, relativamente aos intangíveis, conforme declaração, a seguir:

“Eu acho que o manual, como eu falei, o manual trata, basicamente, de **escrituração**, de **movimentação** do ponto de vista contábil, mas eu acho que a **gestão de intangíveis ela vai um pouco além disso**. Como eu falei, ela vai como procedimentos de **reconhecimento**, eu tenho que reconhecer o que é o ativo intangível, eu tenho que mensurar, **isso talvez não esteja, completamente, exaurido no manual.**”(grifo nosso)

Diante dessa característica, os resultados não deixaram dúvidas de que o MCA 172-3 ainda é restrito, no que concerne a abordagem relativa aos intangíveis. O fator preponderante, apontado como ponto fulcral desse atributo negativo, foi o silêncio da norma interna do COMAER quanto às regras reconhecimento e mensuração dos intangíveis. Ficou ainda patente a necessidade de se desenvolverem mais estudos, com vistas a aprofundar essas questões no normativo do COMAER. A partir dessa percepção, as opiniões divergiram quanto a se expandir o MCA 172-3, no que toca ao reconhecimento e mensuração ou quanto a se criar outra diretriz para esse fim.

As alegações contrárias à expansão do MCA 172-3 estiveram fundamentadas em que ao se enxertarem muitos conceitos e regramentos diversos na norma interna, esta perderia sua característica de manual de procedimentos.

Por oportuno, convém esclarecer que segundo levantado, esta simplicidade de um manual de procedimentos não é entendida como um defeito da norma, mas sim uma mera característica, que permite ao gestor encontrar respaldo para as suas atividades de modo rápido e fácil, sendo esta uma das principais finalidades do MCA 172-3. Essa alegação pode ser corroborada, consoante as seguintes citações textuais de entrevistados:

“(...) mas o manual ele é limitado, como é um manual que trata de execução contábil dentro do SIAFI, ele se restringe a esses aspectos.”

“É, veja melhor, eu acho que o primeiro ponto que a gente tem que identificar é que o manual, o manual eletrônico nosso, o MCA 172-3, ele é um manual que identifica, ele mostra para as Unidades como proceder no SIAFI, ele não identifica, ele não mostra, ele não, como a Unidade tem que reconhecer ou mensurar, ele só indica roteiros contábeis, nesse ponto, ele está bem estruturado sim.”

No avanço da pesquisa, o estudo debruçou-se sobre a questão de que outro normativo do COMAER já considerou como bem intangível o conhecimento técnico-científico ou a *expertise*, conforme excerto abaixo:

O conhecimento técnico-científico ou *expertise* adquirido em decorrência da realização de curso(s), pelos militares e servidores civis, demandados com recursos da União ou decorrente(s) de experiência(s) e prática(s) assimilada(s) pela rotina de sua(s) atribuição(ões) funcional(ais). (Brasil, COMAER, 2014, Inc. III, Art. 114)

Assim, os entrevistados foram convidados a discutirem os principais problemas relativos ao reconhecimento, mensuração e registro, quando possível, desses intangíveis, de acordo com o item “i” do Guião da Entrevista.

“Mensurar conhecimento é sempre algo muito complexo (...)”. Com essa declaração um dos entrevistados conseguiu sintetizar o pensamento dominante no grupo de agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, no que relativamente aos intangíveis nomeados pelo RADA como conhecimento técnico-científico ou *expertise*. Não obstante, a importância desses intangíveis também foi devidamente reconhecida, sobretudo por se considerar o COMAER uma organização intensiva em conhecimento.

Entretanto, apurou-se que o simples fato de uma norma trazer um elenco, ainda que não exaustivo, sobre quais itens devam ser considerados intangíveis, por si só e na prática, ainda não é suficiente para permitir o reconhecimento e a mensuração desses itens, como intangíveis. Por outro lado, também ficou lúcido que o referido artigo normativo suscitou uma profunda reflexão da área contábilística do COMAER, no que concerne aos intangíveis e em específico seu reconhecimento e sua mensuração. Nesse particular, tomou-se registro da seguinte assertiva: “eu acho que isso está na pauta e deve acontecer”, em outras palavras, o tema “intangíveis” e a sua gestão já fazem parte do rol de desafios a serem enfrentados, com o fito de melhor reconhecer e mensurar os intangíveis no COMAER.

Ainda nessa perspectiva, duas outras questões foram descobertas. A primeira se refere à incipiência do assunto na seara pública brasileira e, assim sendo, desenvolver técnicas e critérios de reconhecimento e mensuração é algo que levará tempo e concretamente demandará amadurecimento e estudo nesse aspecto. Um segundo importante apontamento levantado foi que embora a área contábilística seja responsável pela escrituração e controlo dos intangíveis do COMAER esses bens são gerados totalmente fora dos domínios da contabilidade, dada a extensa estrutura organizacional da FAB, com diversas escolas e um considerável parque de ciência e tecnologia.

Nesse contexto, os resultados obtidos convergiram claramente para a necessidade de um trabalho multidisciplinar, que envolvesse todas as áreas interessadas (contábilística, ensino, ciência e tecnologia, dentre outras), a fim de se desenvolverem as atividades necessárias para se chegar a um conhecimento mais substancial e robusto, no que concerne aos intangíveis do COMAER, em especial, seu reconhecimento e mensuração.

No tocante ao fato de que o MCA172-3 traz a previsão para a amortização, consoante a questão “j”, questionou-se se esse tipo de lançamento já é realizado no COMAER, para o que se constatou que ainda não. Essa ausência do lançamento da amortização não foi considerado propriamente um problema em si, todavia a consequência de uma série de outras questões, tais como: a incipiência do assunto no COMAER; a falta de

regras de reconhecimento e mensuração, incluindo aspectos relacionados à vida útil dos bens; ausência de controlo sistemático por parte da área contabilística do COMAER. Na opinião de um dos respondentes, ao tratar desse assunto, foi dito que: “(...) a gente não tinha uma sustentação maior para fazer isso [amortização] (...)” (inserção nossa). Ainda assim, foi reconhecido que no tocante às rotinas estritamente ligadas ao lançamento da amortização, o MCA 172-3 traz informações suficientes, capazes de orientar os gestores nas UG's do COMAER.

5.5 Identificação dos principais atributos dos sistemas de gestão do COMAER relativos aos intangíveis

Levando-se em conta o índice de 0,00224% encontrado ao se compararem os valores registrados, no COMAER, a título de AFT, em relação ao montante registrado a título de AI, no sistema sintético de controlo, o SIAFI, de acordo com o item “k” do Guião da Entrevista, os entrevistados se manifestaram a respeito dessa desproporção, pelo que alguns fizeram ressalva no tocante ao tipo de comparação efetuada, conforme abaixo textuado por dois dos inquiridos:

“Eu acho que essa análise vertical de você, simplesmente, fazer uma leitura do valor do intangível em termos percentuais frente ao total do imobilizado, por exemplo, eu acho que não é uma leitura que possa dizer, que possa me dar condições de falar se está proporcional ou desproporcional. Até porque o Comando da Aeronáutica tem um ativo muito considerável (...)”;

“(...) primeiro que o ativo imobilizado da Aeronáutica ele é extremamente expressivo, em função, obviamente, do que a gente faz ou do que a gente tem, aeronaves, enfim, armamento (...)”

Embora, esse tipo de observação tenha sido muito pertinente, notadamente, pelo acervo de aeronaves do COMAER, cumpre esclarecer que a proporção em si mesma, apresentada aos entrevistados, teve o simples objetivo de suscitar uma análise e discussão por parte dos inquiridos a esse respeito. O montante dos AFT's foi selecionado pela razão de que o COMAER, nesse grupo de ativos, já tem um modelo de gestão mais desenvolvido, diferentemente dos AI's.

Ainda assim, as informações levantadas apontam para uma clara indicação de que os valores registrados a título de AI, no SIAFI, não

representam a realidade do COMAER, conforme se observa nas seguintes declarações, de diferentes entrevistados: “(...) não representa aquilo que deveria estar registrado (...)”; “(...) acaba implicando esse número, esse valor reduzido (...)”; “essa desproporção para mim, decorre, eu acredito que o valor do intangível esteja subdimensionado, efetivamente.”.

Ademais, esse problema foi atribuído basicamente a questões relacionadas às dificuldades de reconhecimento e mensuração do AI e à omissão de registros, pela falta de conscientização e conhecimento sobre o assunto no COMAER. Mais que isso, foi apontado que o tema “intangíveis” recebeu prioridade abaixo daquela dada aos AFT’s, tendo-se em conta à preocupação dispensada a esse grupo do ativo ao longo do tempo, bem como os vultosos valores geridos pelo COMAER, em relação aos seus AFT’s. Nesse contexto, os trechos a seguir comprovam tal assertiva: “O intangível ficou um pouquinho é... Para uma segunda etapa.”; “Então, essa preocupação, de certa forma, ela omitiu um pouco, botou para segundo plano a questão do intangível”.

Com o intuito de fazer avaliação sobre o sistema analítico SILOMS do COMAER, no que concerne aos intangíveis, já utilizado para gerenciar os AFT’s, constituíram-se as questões “l” e “m” do Guião da Entrevista. Considerando-se que ambas as perguntas demonstraram-se complementares, a exposição dos resultados será realizada de modo único.

Grosso modo, a questão “l” aponta para a capacidade já existente no SILOMS, em plena utilização no COMAER, em relação aos AFT’s, em contraste com a gestão dos AI’s, em termos de sistema de informática. Por seu turno, a questão “m” explora a similaridade entre rotinas contábilísticas dos AFT’s e AI’s e a latente possibilidade de utilização do SILOMS também para a gestão dos AI’s. Nesse contexto, a ausência de um sistema analítico para controlo dos AI’s, no COMAER ficou clara. A incipiência do tema no COMAER figurou como uma das razões pelo descompasso entre as formas de gestão dos AFT’s e AI’s, podendo ser traduzido pela relevância reduzida atribuída aos AI’s, no COMAER, conforme declarado:

“Eu acho que essa deficiência vem a reboque que daquilo que a gente já falou anteriormente, as pessoas ainda não deram a devida importância ao assunto; então hoje a gente, pelo fato de não dar a importância ao assunto, ainda não se preocupou em se ter um sistema que faça o controle analítico desses bens, a exemplo do que aconteceu com, em pouco tempo, (...), com relação de bens móveis permanente, que o SILOMS incorporou (...).”

Não obstante, a deficiência do SILOMS, no que tange aos intangíveis, não foi caracterizada como um problema isolado, mas inserido em um conjunto de dificuldades, tal como explicitado: “A ferramenta [SILOMS] não soluciona o nosso problema, a gente tem que parar para identificar tudo, mensurar, avaliar, mensurar, para num segundo passo, registrar.” (inserção nossa). Tal assertiva encontra respaldo quando associada à percepção de outro inquirido, que atribui o mencionado descompasso à falta de conhecimento dos intangíveis no COMAER, pelo que expôs:

“Então o pessoal vai associar essa questão de **aprimoramento do conhecimento** de tangíveis, **de intangíveis**, que é justamente para o pessoal daqui a pouco **integrar o SILOMS a essa nova realidade.**” (grifo nosso)

Tendo em conta os apontamentos quanto às causas do descompasso, no que concerne a gestão dos AFT's e AI's, no COMAER, nomeadamente, quanto ao controlo analítico, verificou-se ainda que a ferramenta de TI, na concepção dos inquiridos, é adequada ao futuro controlo dos intangíveis, principalmente pela área de TI já ter o conhecimento pregresso no trato com os AFT's, os quais nas suas rotinas contábeis guardam similaridade com as rotinas dos AI's. Mais que isso, verificou-se que a possibilidade de adaptação do SILOMS para o gerenciamento dos AI's é algo relativamente simples e possível, restando uma ação gerencial, por parte da área contabilística, para a implementação dessas alterações do sistema. Esses aspectos ficam caracterizados pelo seguinte:

“Olha, assim, sinceramente, eu não acredito que o SILOMS tenha grandes dificuldade em controlar o intangível, para o sistema, em termos de informática (...) eu acho que isso daí requer sim uma ação, uma ação gerencial sobre o fato, mas, mas com muito pouca dificuldade para obter sucesso, eu acho que vai ser mais fácil.”;

“Eu acho que é por falta de mobilização para. Eu diria que é extremamente simples adaptar o SILOMS, à semelhança do que foi feito para o permanente [BMP], para o intangível. Basta que haja uma mobilização nesse sentido, entendeu? Porque os recursos para fazer, computacional, já estão lá.” (inserção nossa, SIC)

5.6 Identificação de informações complementares concernentes aos intangíveis

No avanço da pesquisa, buscou-se ainda identificar outras informações julgadas relevantes, as quais poderiam complementar as opiniões dos agentes organizacionais relativamente aos intangíveis. Nesse contexto, formulou-se o item “n” do Guião da Entrevista, o qual estimulava os agentes a se manifestarem a respeito dos aspectos ainda necessários para que o COMAER viesse a estabelecer uma imagem fiel e verdadeira de seus intangíveis existentes.

Nessa perspectiva, os dados colhidos rondaram em torno de observações semelhantes e complementares, as quais quando coligidas permitiram a estruturação de uma agenda minimamente organizada para que o COMAER pudesse alcançar a imagem fiel e verdadeira, em relação aos intangíveis. Basicamente, a agenda proposta segue as seguintes etapas:

ETAPA 1 – Difundir a importância dos intangíveis.

Essa etapa foi caracterizada como o ponto de partida necessário para o desenvolvimento de quaisquer outras fases, pois as pessoas devem, primordialmente, reconhecer a importância dos intangíveis para a gestão, tendo em conta que o COMAER foi devidamente caracterizado como organização intensiva em conhecimento. Em outras palavras, vislumbrou-se a necessidade de se sensibilizar as pessoas envolvidas na gestão dos AI's no COMAER, inclusive as autoridades, com poder de decisão, com vista a evitar que o intuito de se alcançar uma imagem fiel e verdadeira dos intangíveis caísse em mais uma armadilha meramente formal, na qual as pessoas ainda não estivessem convencidas para a importância do tema. Essa proposição pode ser observada consoante opinião de entrevistado:

“Outra coisa também que é um desafio, que eu posso colocar, é uma dificuldade ou um desafio, é você **mobilizar, conscientizar** sobre. Porque vou fazer isso? O quê que eu agrego? **A unidade tem que entender o quê que ela ganha, em efetuar esse registro.** Então, para que as pessoas coloquem isso, efetivamente, na agenda. Está provado que só o órgão de controle, enfim, ou só os órgãos centrais de sistemas cobrarem, isso não é tão efetivo. **A gente precisa sensibilizar para a necessidade.**” (grifo nosso)

Para se efetuar essa sensibilização do público relacionado à gestão dos intangíveis, propôs-se a realização de *workshops*, palestras, seminários, reuniões e ações afins, sob a tutela da área contábilística, nomeadamente da SEFA.

ETAPA 2 – Criar um grupo multidisciplinar.

O termo “multidisciplinar” foi introduzido por um inquirido na pesquisa, a fim de estabelecer que o tema intangíveis não está restrito à área contábilística, posto que, normalmente, cabe a essa, ações de escrituração e controlo. Ao contrário, no caso do COMAER, a geração desses ativos está usualmente fora dos limites da contabilidade. O excerto de entrevista confirma a assertiva:

“A gestão do permanente [BMP] não está sob a responsabilidade da contabilidade, verdadeiro. Como a gestão dos intangíveis não está sob a responsabilidade da contabilidade, ela tem apenas a função registro contábil daquilo.” (inserção nossa)

Esse grupo multidisciplinar seria composto pela área contábilística (SEFA) e demais áreas do COMAER responsáveis pela geração dos intangíveis, como a ciência e tecnologia, ensino, logística e controlo de espaço aéreo (por exemplo, DCTA e seus institutos, DEPENS e suas escolas, Centro Logístico da Aeronáutica – CELOG, DECEA). A função principal desse grupo seria promover a discussão técnica sobre os intangíveis e estabelecer sob a forma de projeto as ações necessárias a serem implementadas ao longo do tempo para se alcançar a esperada imagem fiel e verdadeira, quanto aos intangíveis. O trecho de entrevista a seguir, demonstra essa afirmação:

“Isso, projeto de **implementação da gestão e do registro dos bens intangíveis**. Projeto que pode estar capitaneado pela SEFA. Na realidade, de maneira meio que inconsciente, a gente tocou um projeto com permanente [BMP].” (inserção e grifo nossos).

Diante disso, vê-se que a experiência pregressa com o projeto bem sucedido com os BMP poderia servir como um guia para as ações a serem desenvolvidas com os intangíveis.

Um ponto crucial apontado como fruto do trabalho desse grupo foi o estabelecimento de regras próprias para o reconhecimento e mensuração dos intangíveis, inclusive com a criação de normas que extrapolassem a contabilidade, ou seja, a discussão não ficaria polarizada nos aspectos

contabilísticos, mas também sob a ótica daqueles órgãos que lidam intensivamente com intangíveis.

ETAPA 3 – Adaptar a ferramenta de Tecnologia de Informação.

Nessa etapa, cabe observar que o estabelecimento de uma ferramenta de TI está situada após a definição de aspectos precedentes, a saber, o convencimento do público-alvo e a criação de regras de reconhecimento e mensuração para os intangíveis. Nesse contexto, um sistema de controlo analítico aparece como coadjuvante nesse processo e não como uma solução, em si mesmo.

Em particular, tendo em conta a existência do SILOMS, o qual é o sistema de controlo analítico dos AFT's e guarda similaridade de rotinas com os intangíveis, viu-se a possibilidade de sua utilização como uma solução para o controlo dos AI's. E em resposta a essa possibilidade de utilização, um inquirido posicionou-se da seguinte forma:

“Exaurida essa parte de norma e de critérios estabelecidos, sim, eu acredito que seja só uma parte daquele grupo de trabalho. Conseguiria implantar sim, esse tipo de sistema para controle (SILOMS).” (inserção nossa).

ETAPA 4 – Dotar os gestores de conhecimento.

Ultrapassada a etapa da sensibilização, das discussões multidisciplinares e da entrega da ferramenta de TI, haveria a necessidade de se dotar de conhecimento técnico específico os gestores, das UG's do COMAER, em todo o Brasil, assim entendidos como aqueles que efetivamente lidam e gerenciam os AI's. A importância de uma ação dessa natureza reside no fato de que recai sobre os gestores das UG's a responsabilidade direta sobre o AI, seu controlo, sua escrituração, enfim a gestão desse AI. Em última análise, a gestão dos AI's do COMAER seria tão mais eficiente, quanto os gestores individualmente fossem mais preparados e conscientes, em relação aos AI's sob a sua responsabilidade.

ETAPA 5 – Monitorar e prover suporte.

Atendidas todas as etapas precentes, haveria a necessidade de se monitorar o processo de implementação da gestão e do registro dos bens intangíveis, bem como prover suporte aos gestores, no tocante a dificuldades e dúvidas. Essa etapa está justificada, tendo em conta que esse aprimoramento da gestão dos AI's segue a construção e aprofundamento do conhecimento sobre os intangíveis no COMAER e diante de uma estrutura capilarizada como a do COMAER, haveria necessidade de se sanarem as dúvidas que fossem surgindo, principalmente, as dos gestores. Essa sugestão veio à tona, segundo colhido em entrevista:

“Depois disso, entendo que tenha que ser feito um **canal de atendimento para a resolução de dúvidas dos gestores**, em relação a todo esse novo processo, que vai ser implantado e tem que haver para que tenha sucesso uma política de monitoração e controle desses registros, porque senão, **isso pode se perder durante o tempo.**” (grifo nosso)

Outrossim, o monitoramento desse processo visa à sua sustentação ao longo do tempo, com o fito de finalmente se estabelecer uma imagem fiel e verdadeira dos intangíveis do COMAER.

Tendo sido apresentados os dados colhidos em entrevista, resta analisá-los e discutí-los, a fim de se obterem as conclusões pertinentes à investigação, assunto a ser abordado no tópico a seguir, levando também em consideração os dados obtidos no capítulo 4.

6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Consoante apresentado no capítulo 4 verifica-se que o setor público brasileiro vem sinalizando claramente que a harmonização contabilística é considerada importante e necessária. Nesse sentido, diversas ações foram implementadas, com a finalidade de permitir um adequado desenvolvimento de todo o processo de convergência às normas internacionais. Assim, houve a criação do CCGB, a publicação da Portaria 184/2008, a alteração do Sistema Federal de Contabilidade, dentre outras realizações.

Não obstante, convém ressaltar que somente as ações de cunho formal, como a edição de normativos, não podem, por si só, conduzir à plena adoção das IPSAS, no Brasil. De acordo com Panozzo (2000), esse tipo de prática seria traduzido como mera gestão por decreto. Além disso, outros fatores se somam a essa questão, tais como a dimensão geográfica do Brasil, que exige uma estrutura organizacional pública que atenda a essa característica, mediante uma pluralidade de órgãos dispersos em todo o território nacional.

Ademais, a estrutura político-administrativa do Brasil conta com esferas distintas de governo, na qual há o Distrito Federal, 26 Estados e 5.565 Municípios (IBGE, 2011). Não obstante, convém lembrar que nos últimos cinquenta anos, o cenário contabilístico público brasileiro foi condicionado a confundir orçamento e patrimônio, pela má interpretação da lei 4.320/1964. Portanto, é diante dessas dificuldades e desafios que o normativo internacional entra em cena, no Brasil.

Nesse contexto, vê-se que a IPSAS 31 já está quase totalmente vertida para o MCASP (vide quadro 7), entretanto sua efetiva adoção está prevista somente para o ano de 2019, de acordo com a Minuta do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (STN, 2015). Esse lapso temporal poderá proporcionar uma adaptação paulatina aos novos conceitos trazidos pelo normativo internacional sobre intangíveis, confirmando a tendência de aplicação das IPSAS, como fruto de um processo de harmonização ao longo do tempo e não de forma abrupta (Christiaens *et al.*, 2010), levando-se ainda

em conta que o processo de harmonização é de igual modo influenciado pela ideologia política, sistema econômico e cultura de cada país (Chan, 2003).

Se por um lado as IPSAS chegaram como norma contabilística de mais alto nível no Brasil, o setor público brasileiro indica que preferiu manter sua estrutura normativa, vigente no início do processo de convergência, respectivamente, NBCASP, MCASP e em específico, o MCA 172-3, no caso do COMAER. Assim, ainda convém pontuar que nesse cenário de alterações, a complexidade e a dispersão do arcabouço normativo contabilístico brasileiro podem representar para o profissional de contabilidade um desafio adicional para a sua efetiva implantação, nomeadamente para o COMAER, pois tratam-se de leis, decretos, portarias, MCASP, NBCASP, RADA, MCA 172-3, dentre diversas outras instruções isoladas legislando sobre os mesmos assuntos.

Não obstante a isso, no que concerne às NBCASP observa-se que foram silentes em diversas questões específicas, conforme apresentado no quadro 7. Nesse aspecto, convém lembrar que as NBCASP foram, para o setor público brasileiro, um guia que somente definiu as “bases conceituais” ou ainda conceitos em nível macro, justificando-se, *a priori*, a existência de diversas lacunas, perante as IPSAS. Apesar disso, emerge aqui um forte contrassenso, posto que as NBCASP foram criadas justamente para atender ao movimento de internacionalização das normas Brasileiras, conforme especificado em todos os preâmbulos das Resoluções que aprovaram as NBCASP (16.1 a 16.11).

Não obstante, faz-se necessário destacar sua aplicação no tempo em que foram aprovadas as NBCASP, ainda em 2008, consideradas o primeiro marco doutrinário no serviço público brasileiro, as quais serviram como catalizadores no processo de convergência, que ainda faz sentir seus efeitos, atualmente.

Tal assertiva pode ser atestada, na medida em que o MCASP já se aproxima bem mais das IPSAS, estando ainda silente somente no que concerne aos exemplos ilustrativos, existentes no diploma internacional, que poderiam ser de grande relevância para este momento *sui generis* na contabilidade pública brasileira, visto que no florescer de uma nova

contabilidade, tais exemplos poderiam auxiliar o entendimento de vários novos conceitos oriundos das IPSAS, que idealmente poderiam ser adaptados à realidade brasileira. No entanto, pode-se entender que sendo este um processo, espera-se ainda uma maior aproximação do MCASP às IPSAS, nos próximos anos, inclusive em nível de detalhamentos.

Por seu turno, o MCA 172-3 não preenche as principais lacunas normativas, segundo as prescrições das IPSAS, nomeadamente na parte referente aos AI's. Nesse contexto, conclui-se que efetivamente a aplicação da IPSAS 31, no COMAER está resumida a apenas seis, dos vinte e dois principais assuntos tratados na IPSAS 31 (vide quadro 7). Ainda assim, da análise do quadro 7, infere-se que o MCA 172-3 aproxima-se muito mais das NBCASP, em termos de assuntos abordados. Se as NBCASP estão distanciadas das IPSAS, como comprovado anteriormente, logo o MCA 172-3 também o estará. Portanto, a adoção do normativo internacional sobre intangíveis no COMAER foi realizada de modo parcial.

Esse aspecto da abrangência parcial da IPSAS 31, no MCA 172-3, pode ter sua justificativa conforme apurado no inquérito por entrevista, na qual se entendeu que o MCA 172-3 se trata puramente de um manual de procedimentos, cuja própria denominação desse modo o define. No entanto, ainda assim, fica inegável o distanciamento do MCA 172-3, em relação às IPSAS, nomeadamente a IPSAS 31. Isto posto, também é possível que essa situação possa estar associada ao estágio de desenvolvimento que ainda passa o Brasil, no tocante à convergência ao normativo internacional.

No entanto, independentemente, de quaisquer justificativas, ainda que plausíveis, vê-se uma clara falha organizacional, na medida em que o Brasil aderiu oficialmente à adoção do normativo internacional e, com efeito, o COMAER ainda não o fez na sua totalidade. Portanto, é nessa perspectiva que se comprova o aparecimento da *practical drift*, uma vez que o MCASP já se encontra alinhado à IPSAS 31 e o MCA 172-3, ainda não. De acordo com o processo de edição do MCA 172-3 este deveria estar inteiramente baseado no normativo superior, o MCASP, entretanto não é o que se observa.

A presença da *practical drift* comprova-se, por um lado, pela possibilidade da teoria explicar falhas organizacionais como esta (Gomes *et al.*, 2014), por outro, pelo MCASP representar uma norma cunhada com um profundo componente racional, no modelo denominado “delineado”, com acoplamento situacional rígido, baseado numa lógica de ação estritamente ligada as regras, a qual pressupõe um cumprimento perfeito da norma (vide figura 1) (Snook, 2002).

No entanto, com efeito, o que se observa é um acoplamento organizacional frouxo, ao considerar à STN, que emite a norma, e o COMAER que não a verteu para o seu normativo interno. A falta de rigidez nesse acoplamento organizacional, associada ao comportamento pragmático, ao longo do tempo, resulta na *practical drift*. Assim, a esperada sujeição irrestrita ao MCASP não se concretizou no COMAER, uma vez que os conceitos existentes no MCASP não foram vertidos, na totalidade, para o MCA 172-3, conforme quadro 7, situação na qual se pode considerar que foi encontrado o equilíbrio, como no quadrante 3 (figura 1), em sede de normativo sobre os intangíveis, no COMAER.

De acordo com o estudo desenvolvido no capítulo 5, os agentes organizacionais da SEFA/SUCONT consideram o COMAER uma entidade intensiva em conhecimento. Na avaliação dos mesmos, o COMAER atua em múltiplas áreas do conhecimento, portanto aptas à geração de intangíveis, principalmente nos seus “núcleos de conhecimento”, notadamente a área de ciência e tecnologia. Entretanto, para a definição de intangível, estes apresentaram, na sua maioria, o conceito para AI's, curiosamente, contrariando o que poderia se esperar diante da tendência conceitual, os agentes enxergam com clareza os diversos intangíveis existentes no COMAER, inclusive, extrapolando o aspecto estrito de AI, notadamente no que se refere ao CI.

Outrossim, na visão dos agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, a gestão dos intangíveis no COMAER ainda se encontra incipiente. Essa característica não somente aponta para um aspecto estritamente negativo, mas também pode revelar que os agentes percebem a importância da gestão dos

intangíveis, numa entidade intensiva em conhecimento, como o COMAER e como tal enxergam também a necessidade de aprimoramentos nesse assunto.

Nesse sentido, os resultados demonstraram realmente que os agentes enxergam que aprofundar o conhecimento a respeito dos intangíveis é extremamente importante, além de que, de um modo geral, isso seria capaz de trazer claros benefícios para o exercício da gestão no COMAER. Embora, considerassem que para fins de tomada de decisão, os intangíveis, pelo menos em regra, ainda quase não são levados em consideração.

Assim, nesse processo de evolutivo, na gestão dos intangíveis, trata-se somente de um estágio inicial, para o qual se espera melhorias, conforme asseverado por entrevistado: "(...) a gente tem um caminho grande."

Foi nesse contexto que ficou definitivamente consolidada a importância da gestão dos intangíveis no COMAER, ainda que esta necessite de aprimoramentos para se tornar ainda mais eficiente e eficaz.

No que toca à norma interna do COMAER, verificou-se que o MCA 172-3 não segue o regramento contabilístico internacional na íntegra. E de acordo com a percepção dos agentes da SEFA/SUCONT, no que refere às ações em curso ou planejadas, para se aproximar o MCA 172-3 às IPSAS, constatou-se a existência de incentivos para a realização de treinamentos específicos ao pessoal da área contabilística. Os dados indicaram que o MCA 172-3 é considerado um manual procedimental, que aborda mais detalhadamente aspectos afetos aos registros e escrituração contabilística. Nesse sentido, surgiu a necessidade de se desenvolverem ações para a definição das regras de reconhecimento e mensuração, quer no MCA 172-3 ou em nova diretriz, com participação das áreas que gerenciam ou produzem bens intangíveis no COMAER.

Convém ainda lembrar que esses resultados obtidos, notadamente, a dificuldade de reconhecimento e mensuração é inerente à natureza dos intangíveis (Blair e Wallman, 2000). Entretanto, a esse respeito observa-se, que já há alternativa imediata para se preencherem as lacunas apontadas para o MCA 172-3, qual seja, a utilização supletiva das normas superiores,

conforme previsão legal do § 22, da NBC T 16.5. No entanto, não se descarta a possibilidade de que esse procedimento possa representar uma quebra de paradigma para o COMAER, habituado a utilizar somente sua norma interna, entretanto essa solução poderia remediar os problemas relacionados ao reconhecimento e a mensuração dos AI's.

Não obstante a isso, entendeu-se ainda que a ausência da realização da amortização seja derivada basicamente dos problemas relacionados à própria concepção dos intangíveis no COMAER, ainda em evolução. Em outras palavras, o COMAER sequer havia aprofundado ou difundido o conhecimento sobre os seus intangíveis e já havia determinado a execução da amortização. Em que pese à coerência da descoberta, fica mais uma vez assinalada, consoante apontado pelos resultados, de maneira cristalina, a ocorrência da *practical drift*, posto que o MCA 172-3 traz determinação para a realização da amortização (Brasil, COMAER, 2007, Item 7.8.5, Módulo 7), todavia na prática ela nunca foi realizada. Ou seja, a prática encontra-se desacoplada dos procedimentos escritos (Snook, 2002).

Nesse contexto, depreende-se que o item 7.8.5, do MCA 172-3 foi construído sob uma perspectiva extremamente racional, na qual a SEFA esperava o irrestrito cumprimento da norma pelas UG's. No entanto, como atestado, não havia controlo por parte da setorial de contabilidade do COMAER, quanto ao efetivo lançamento da amortização e essa postura incentivou o desacoplamento organizacional (SEFA e UG's), que com o passar do tempo, a rotina de não se realizar a amortização transformou-se na nova regra, demonstrando a passagem para o quadrante 3, cujo resultado é a *practical drift*.

No avanço da investigação, verificou-se que COMAER para efetuar o controlo dos seus ativos, conta com um sistema sintético, denominado SIAFI e um sistema de analítico, o SILOMS. O primeiro tem registros parciais dos AI's do COMAER e irrisórios, quando comparados com os registros dos AFT's. Os resultados indicaram que isso se deve a problemas, não efetivamente do sistema, mas relacionados ao reconhecimento e a mensuração do AI, bem como a omissão de registros de AI's, tendo em conta a pouca ou nenhuma

conscientização sobre o assunto “AI”, no COMAER. O SILOMS, por sua vez, já efetua o controle sistemático dos AFT’s, porém não dos AI’s, em decorrência, basicamente, da incipiência do tema no COMAER e a pouca relevância dada aos intangíveis.

Nesse aspecto, ficou notório o descompasso entre os modelos de gestão entre AFT’s e AI’s. Essa disparidade, de certo modo, era esperada tendo em conta que a literatura já apontava que quando se trata da gestão de AI’s em órgãos públicos, deve-se levar em consideração a própria finalidade de uma entidade pública, na qual sendo essencialmente baseada em intangíveis, dedica menos esforços para identificar e avaliar esses ativos, em função de primar por valores sociais e não primordialmente pelo lucro, como no setor privado. Assim enxerga-se ser menos urgente quantificar AI’s, sem contar com a complexidade intrínseca em mensurar AI’s, consistente com Fletcher *et al.* (2003); Cinca *et al.* (2003); Kong (2008) e Ramírez (2010).

Além disso, a respeito do SILOMS, os resultados apontaram que os agentes da SEFA/SUCONT vislumbram a possibilidade de adaptação do sistema para passar exercer o controle analítico dos AI’s. Essa nova acomodação é considerada de baixa complexidade, tendo em conta a experiência já adquirida com os AFT’s, para tanto bastaria um prévio estabelecimento das regras de negócio (por exemplo, forma de reconhecer e mensurar AI’s), além da necessidade de ações gerenciais, por parte da área contábilística do COMAER, junto à área de TI.

Não obstante, a junção de todos os fatores apontados pelos entrevistados, ainda que plausíveis, conduziu à conclusão de que efetivamente há ausência de um controle analítico dos AI’s no COMAER, para o que também já havia determinação escrita, qual seja: “os bens patrimoniais intangíveis ou incorpóreos serão escriturados, analiticamente (...)”. (Brasil, COMAER, 2014, Art. 115). Assim, vê-se novamente a presença da *practical drift*, tendo em conta o incumprimento do RADA, no que toca ao sistema de controle analítico, nomeadamente o SILOMS. A constatação é agravada na medida em que o sistema está plenamente disponível no COMAER e em utilização para os AFT’s, mas não para os AI’s, ou seja, mais uma vez observa-se o

desacoplamento da prática (ausência de controlo analítico dos AI's) com o procedimento escrito (Art. 115 do RADA), consistente com Snook (2002).

A esse respeito, observa-se que a concepção do Art. 115, do RADA, foi baseada na lógica do estrito cumprimento da regra, qual seja, utilizar um sistema de controlo analítico para os AI's. Entretanto, de fato, verificou-se a completa falta de aderência do referido artigo do RADA perante as UG's, que consoante à prática cotidiana, derivou-se para uma lógica baseada nas tarefas, que se constituiu a nova norma "informal" vigente, ou seja, não se utilizar qualquer sistema de controle analítico para os AI's, que juntamente com um acoplamento situacional frouxo (SEFA e UG's), alcançou-se a *practical drift*.

Não obstante, a falta de cumprimento de uma norma no COMAER, pode representar o menor dos problemas, quando se refere ao controlo dos intangíveis, numa instituição intensiva em conhecimento. O cerne da questão é mais profundo, pois sem o devido controle dos seus AI's, o COMAER além de não conhecer os intangíveis de que dispõe, não pode protegê-los ou utilizá-los de modo mais racional.

Por oportuno, diante de uma abordagem teoricamente fundamentada na *practical drift*, verifica-se uma situação estável (quadrante 3 – figura 1), como a que se constata no COMAER, na qual o acoplamento situacional é frouxo e a lógica de ação baseada nas tarefas. Nesse contexto, espera-se que haja um desenvolvimento sobre o conhecimento dos intangíveis na FAB, o qual representaria um prosseguimento para os quadrantes subsequentes na matriz teórica proposta por Snook (2002).

Finalmente, seria desejável uma passagem para outro quadrante de modo não "traumático", bem como esse esperado avanço representasse o *redesign* dos modelos submetidos a falhas, nomeadamente a gestão e o controlo dos intangíveis no COMAER, para o qual se almeja que o presente estudo possa ter contribuído.

7 CONCLUSÃO

O presente capítulo ocupa-se em apresentar as considerações finais, nas quais se retomam as principais conclusões do estudo e as questões-chave. Ademais, expor-se-ão as contribuições pretendidas com a pesquisa, bem como as limitações do estudo e as pistas para investigações futuras.

7.1 Considerações finais

A história demonstra que as sociedades democráticas se desenvolveram em diversos aspectos, notadamente na percepção quanto à “coisa pública”. Nesse aspecto, o interesse privado passou a estar subjugado ao interesse da coletividade. Costumes patrimonialistas deram lugar às práticas burocráticas.

Outrossim, o século XX testemunhou duas grandes guerras mundiais, além de diversas de menor vulto, porém não menos nefastas. Assistiu ainda a várias crises econômicas, sendo algumas dessas absolutamente profundas para a humanidade. Os Estados apresentavam-se financeiramente esgotados. Aliado a isso, uma sociedade mais exigente exercia legítimas pressões na busca de serviços públicos descentes. E o novo cenário mundial já era impactado pela globalização e tecnologia. Diante dessas cominações, o modelo de administração weberiano se mostrava inepto.

Nesse contexto, o Estado necessitava modernizar a forma de gestão dos recursos públicos, uma vez que eram escassos, a fim de fazer frente às novas demandas da sociedade. Para tanto, no agrupamento das mais diversas e recentes ideias, à época, surgiu a NPM, que buscou basicamente melhorar a eficiência da gestão pública.

Por outro lado, nesse processo de desenvolvimento da consciência social, o cidadão comum passou a se interessar pelo destino dado ao recurso público, que em última análise, de fato era dele. Os responsáveis pela despesa pública, políticos e entes afins, agora estavam sob os holofotes do controle público, sendo demandados, portanto, a agirem com transparência. Esse conjunto de ações que buscava a responsabilização do agente público estava inserido num enquadramento denominado *accountability*.

Sob a influência da NPM e da *accountability*, a contabilidade despontou como importante mecanismo estratégico (Hood, 1995; Panozzo, 2000; Lapsley, Mussari e Paulsson, 2009), o qual potencializava a fiscalização e o controle da gestão pública. Entretanto, restava ainda uma lacuna de padronização das regras contabilísticas, sobretudo ao se considerar o estreitamento das fronteiras econômicas entre os países pela globalização. Nesse cenário, a atuação do IFAC foi preponderante ao difundir normas contabilísticas de qualidade para o setor público, as quais significaram o estabelecimento de uma mesma linguagem, cujo marco unificador está materializado nas IPSAS.

No caso brasileiro, o aprimoramento de suas práticas no campo contabilístico também esteve relacionado à estabilização econômica trazida pela nova moeda, o Real. Assim, no ano de 2008, o Brasil aderiu oficialmente ao processo de harmonização contabilística para setor público, com a finalidade de aproximar o normativo brasileiro às IPSAS. Nesse contexto, como integrante do serviço público brasileiro, o COMAER, tacitamente, está incluído no processo de convergência às normas internacionais.

Com esse impulso, o COMAER deu um salto na qualidade da gestão e controle de seus AFT's, servindo como bom exemplo perante os demais órgãos públicos brasileiros. Entretanto, mesmo sendo dotado de um vasto parque de ciência e tecnologia; diversas escolas de formação e pós-formação; um complexo sistema de controle do espaço aéreo; atividades essas consideradas eminentemente intensivas em conhecimento, a gestão e o controle dos AI's não estava bem ajustada. Portanto, foi diante dessa disparidade entre modelos de gestão AFT's *versus* AI's que se originou a dúvida fulcral de como se encontrava a gestão dos AI's no COMAER.

Assim, a fim de implementar um estudo que pudesse vasculhar os aspectos preponderantes sobre os intangíveis na FAB, fixou-se o seguinte objetivo, qual seja: desenvolver uma análise sobre a contabilidade, a gestão e o controle dos ativos intangíveis no setor público brasileiro, utilizando para o método de estudo de caso, o COMAER. Diante desse enquadramento, buscou-se responder à seguinte questão:

Como se caracteriza a contabilidade, a gestão e o controle dos intangíveis no setor público brasileiro?

Assim, para se chegar a essa resposta, foram formuladas quatro questões específicas, conforme se segue.

A primeira delas textua: como se caracteriza a adoção da IPSAS 31 “Ativos intangíveis” no Brasil?

Por intermédio da pesquisa documental desenvolvida no capítulo 4, verificou-se que o Brasil manteve sua estrutura normativa interna, considerando a IPSAS 31 o padrão para construção das normas hierarquicamente inferiores, a saber, as NBCASP e o MCASP. Desse modo, a norma internacional sobre os AI's já está quase que completamente vertida para o MCASP. Nesse contexto, em sede de normativo orientador para a área contabilística pública, o Brasil já se encontra alinhado, ressalvando-se que a efetiva utilização dos conceitos trazidos pela IPSAS 31 ainda demanda maturação ao longo do tempo.

A segunda foi assim formulada: como é que o normativo internacional sobre intangíveis tem sido aplicado no setor público brasileiro, nomeadamente no COMAER?

Ainda no capítulo 4, na seção que versa sobre o processo de edição do MCA 172-3, observa-se que o normativo do COMAER espelha-se essencialmente no MCASP. Entretanto, verifica-se que o MCA 172-3 tem abrangência muito limitada em relação aos principais assuntos abordados na IPSAS 31, conforme quadro 7. Resultando dessa assertiva que a aplicação da IPSAS 31 no COMAER é muito reduzida ou até mesmo nula, caracterizando a primeira ocorrência da *practical drift*.

Por seu turno, a terceira questão específica questionou: de que forma a norma interna e os sistemas de gestão implementados conseguem acomodar as necessidades da gestão e controle dos intangíveis no COMAER?

Em resposta a esse quesito, foi desenvolvido o capítulo 5, cujos resultados obtidos foram oriundos das entrevistas realizadas com os agentes

organizacionais da SEFA/SUCONT, por meio das quais se atestou que o MCA 172-3 é considerado um mero guia procedimental. Nesse aspecto, restou clara a necessidade de aprimoramentos no normativo interno do COMAER, notadamente sobre reconhecimento e mensuração dos AI's. E no que tange aspecto específico do MCA 172-3, observou-se que o incumprimento da amortização reforçou a existência da *practical drift* no COMAER.

No que concerne aos sistemas de gestão implementados, foi constatado que o SIAFI exerce o controle sintético dos AI's, ao passo que o SILOMS poderia exercer o controle analítico dos AI's, no entanto esse ainda não foi utilizado para tal fim. Em contraponto a isso, o COMAER exerce efetivo controle sobre seus AFT's. Desse modo, a ausência de controle analítico dos AI's, na FAB, também caracteriza a *practical drift*, na medida em que há claro desacoplamento entre a regra escrita, a qual determina a realização de controle analítico dos AI's, e a prática efetiva.

Por fim, a quarta questão específica averiguou qual é a percepção agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, relativamente às necessidades, eficácia e eficiência da gestão dos intangíveis na organização?

Nesse aspecto, foi apurado que o COMAER é considerada uma organização intensiva em conhecimento e como tal capaz de gerar AI's. Nesse sentido, foi comprovado que um aprimoramento na gestão dos intangíveis no COMAER é extremamente desejável e necessário. Portanto, os agentes da SEFA/SUCONT entendem que a gestão dos AI's no COMAER é importante, todavia apontem para a necessidade de avanços.

7.2 Contribuições

Primeiramente, na seara acadêmica, espera-se ter contribuído para a expansão da literatura contabilística, nomeadamente ao realizar estudo sobre a gestão dos intangíveis. Nesse aspecto, dada à facilidade de ocorrência de falhas organizacionais de cunho contabilístico, uma abordagem fundamentada na *practical drift* pode servir como *insight* em outros contextos públicos. Em específico, almeja-se ainda ter realçado a importância dos intangíveis para uma entidade pública, tendo em conta que o estudo de caso utilizou uma

organização tipicamente pública. Esse anseio é reforçado na medida em que, um órgão do setor público é catalisador, gerador e gestor de recursos eminentemente de natureza intangível (Del Bello, 2006).

Em segundo lugar, deseja-se que o presente estudo seja útil para os elos de contabilidade do governo federal brasileiro, tendo em conta o atual processo de harmonização contabilística em curso no Brasil.

Adicionalmente e não menos importante, objetiva-se sensibilizar os agentes organizacionais envolvidos na gestão e controle dos intangíveis do COMAER para a importância do estabelecimento de um efetivo controle desse grupo patrimonial. Com isso, busca-se estabelecer ainda uma relação equilibrada entre os modelos de gestão adotados para os AFT's e AI's. Outrossim, do ponto de vista operacional, a presente pesquisa pode auxiliar no aprimoramento do conhecimento dos intangíveis no COMAER, ao considerar que se levantou uma série de lacunas normativas, além de se apontarem propostas fundamentadas na larga experiência dos especializados agentes da SEFA/SUCONT. Essa afirmação encontra respaldo na literatura, porquanto um estudo de um contexto real, neste caso COMAER, é capaz de fornecer múltiplos benefícios, quer seja no campo teórico, quer seja na prática (Cooper e Morgan, 2008).

Finalmente, objetiva-se que o presente estudo fortaleça a gestão dos intangíveis, sob o ponto de vista da SEFA, com o fito de aprimorar o monitoramento por parte do órgão central de Contabilidade do SISCONTAER e permitir o desenvolvimento de uma eficaz execução patrimonial nas Unidades Gestoras, culminando objetivamente com o aprimoramento da gestão dos intangíveis no COMAER.

7.3 Limitações

A primeira grande limitação esteve relacionada ao desenvolvimento das entrevistas. Inicialmente pela diferença de fuso-horário de quatro horas, entre o Brasil e Portugal. Ademais, ainda que o apoio e a gentileza dos agentes da SEFA/SUCONT tenham sido irrestritos, em todos os sentidos, o agendamento das entrevistas esteve essencialmente restrito ao horário

comercial, na dependência de ajustes nas atribuídas rotinas profissionais daqueles agentes.

Por outro lado, deve-se considerar outra limitação o acesso a alguns documentos do COMAER, disponíveis somente na INTRAER. Esse aspecto é perfeitamente justificável por razões de segurança e defesa. No entanto, eventualmente, a obtenção de alguns documentos não era imediata, ainda que se contasse com a presteza e auxílio de diversos profissionais no Brasil, nomeadamente da SEFA.

É de pontuar ainda que ao longo da construção da Dissertação, ocorreram diversas alterações nos normativos consultados, tais como revogações e supressões, nomeadamente no MCASP, Portarias e MCA 172-3, o que demandava releituras e adequações no desenvolvimento da pesquisa, impactando no tempo disponível para o avanço da investigação.

Em conclusão, adiciona-se a limitação de que por se tratar de um estudo de cunho contabilístico, que envolvesse termos técnicos específicos, houve necessidade de se visitarem diversos Artigos em língua inglesa e língua portuguesa, utilizada no Brasil e em Portugal. Nesse contexto, determinados termos, apesar de sinónimos, foram encontrados sob formas diversas, como é o caso, por exemplo, do *accrual basis*, regime de competência ou regime do acréscimo.

7.4 Pistas para investigações futuras

Tendo em conta que a pesquisa esteve centrada na gestão dos intangíveis, sob a ótica do órgão central do SISCONTAER, propõem-se investigações futuras sob a perspectiva das UG's. Essa abordagem poderá enriquecer o tema “intangíveis”, no COMAER, ao se considerar que a análise englobará os gestores diretamente envolvidos na gestão dos AI's.

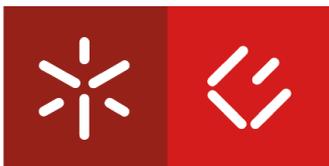
Por outro lado, considerando-se a incipiência do tema no COMAER, a presente pesquisa naturalmente, em certas ocasiões, esteve mais ocupada em analisar as questões relativas aos intangíveis que foram ativados, quer em sede de normativo, quer dos registos contabilísticos. Esses eram os aspectos

mais aparentes na entidade analisada. Entretanto, sugere-se uma investigação mais alargada e aprofundada no que se refere ao “capital intelectual”.

Nesse particular, pode-se buscar analisar as diversas UG's caracteristicamente intensivas em conhecimento, que ao longo dessa pesquisa foram denominadas “núcleos de conhecimento”, tais como, DCTA, ITA, AFA, UNIFA, DECEA, dentre outras.

Ademais, com o fito de estimular a discussão sobre os intangíveis, sugerem-se estudos em outras entidades públicas brasileiras, de forma a se possibilitar comparações mais profundas, podendo-se utilizar o estudo de caso ou outro método mais apropriado a cada caso.

APÊNDICE 1 - Guião da entrevista



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

GUIÃO DA ENTREVISTA

Objetivo Principal da Investigação

O presente estudo objetiva desenvolver análise sobre a contabilidade, a gestão e o controlo dos intangíveis no setor público brasileiro, utilizando para o método de estudo de caso, o COMAER.

Essa perspectiva de análise, leva em consideração os seguintes aspectos afetos ao COMAER:

- a) A existência de organizações de conhecimento intensivo, tais como aquelas que laboram na área de pesquisa e desenvolvimento - Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA), Centro de Lançamento de Alcântara (CLA), Centro de Lançamento da Barreira do Inferno (CLBI), dentre outras; ou ainda aquelas ligadas à área de ensino - Academia da Força Aérea (AFA), a Escola Preparatória de cadetes do Ar (EPCAR), a Escola de Especialista de Aeronáutica (EEAR) e o Centro de Instrução e Adaptação da Aeronáutica (CIAAR);
- b) A identificação dos valores registrados no SIAFI, em março de 2014, sob o título de INTANGÍVEIS, os quais representavam o irrisório índice de “0,00224%”, em relação ao montante registrado no grupo dos Bens Móveis Permanentes (Ativos Fixos Tangíveis), o que pode sugerir dificuldades de identificação e avaliação de um Ativo Intangível;
- c) O movimento de convergência no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade, já em desenvolvimento desde 2008.

Objetivos específicos da Investigação

Por meio do presente instrumento, objetiva-se verificar especificamente duas questões decorrentes do objetivo principal da pesquisa, quais sejam:

- a) Caracterizar de que forma a norma atual e os sistemas de gestão implementados conseguem acomodar as necessidades da gestão e controlo dos intangíveis no COMAER;
- b) Averiguar a percepção dos agentes organizacionais da SEFA/SUCONT, relativamente às necessidades, eficácia e eficiência da gestão dos intangíveis na organização.

Entrevistados

No que concerne à seleção dos entrevistados, obedeceu-se aos seguintes critérios:

- a) O vínculo pregresso ou atual com a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), pois esta é a organização responsável por emitir normas referentes aos Ativos intangíveis no COMAER, efetuar o controlo da gestão, bem como acompanhar a execução contabilística do COMAER;
- b) A experiência na área contabilística no COMAER, com vista a assegurar o conhecimento das peculiaridades da contabilidade praticada no COMAER;
- c) A instrução formal na área contabilística, em nível de formação ou pós-formação, objetivando-se colher respostas de indivíduos que detenham conhecimento de contabilidade, o que, a princípio, pode dar robustez aos dados obtidos.

Metodologia

De um modo geral, as entrevistas buscarão captar, sob a ótica dos sujeitos entrevistados, qual a percepção e avaliação sobre a contabilidade, a gestão e o controlo dos ativos intangíveis no COMAER.

Nesse aspecto, com vista a orientar uma análise por parte dos entrevistados, no COMAER há norma vigente sobre o tema, acessível a todos os inquiridos.

Ademais, existem sistemas e procedimentos, no COMAER, devidamente implementados, relativos à contabilidade, gestão e controlo dos Bens Móveis Permanentes (Ativos Fixos Tangíveis), os quais possuem grande similaridade com a contabilidade, gestão e controlo dos intangíveis.

Localização e recursos de tecnologia da informação

Para os entrevistados com vínculos atuais com a SEFA, as entrevistas serão efetuadas, preferencialmente, em horário comercial, no local de trabalho dos mesmos. Para os entrevistados com vínculos pregressos com a SEFA, a realização da entrevista poderá ser em local e horário definidos previamente pelo entrevistado.

Por se tratar de uma instituição localizada no Brasil, as entrevistas serão realizadas por intermédio de ligação telefônica, com uso do *software skype*, a gravação do áudio com o programa *Amolto Call Recorder* e a degravação será realizada com *software DSS Player Standart Transcription Module*.

Perguntas a fazer durante as entrevistas

Apresentação e explicação

- a) Apresentação do estudo, incluindo os principais objetivos a serem alcançados;
- b) Exposição sobre o modo como os dados serão preservados e as identidades dos entrevistados resguardadas, objetivando obter um acordo para participação na entrevista e permissão para realizar sua gravação;
- c) Esclarecimento a respeito do carácter voluntário de participação na pesquisa e reafirmação do direito do entrevistado, a qualquer momento, excluir sua anuência de participar da entrevista ou divulgar qualquer informação anteriormente prestada.

1. Acerca da “percepção dos gestores” em relação aos intangíveis

Objetivo 1: avaliar se a percepção dos atores organizacionais, em relação aos intangíveis, coaduna-se ou não com a definição de “intangível” constante da literatura e do normativo contabilístico.

Contexto: Processo de harmonização (convergência), existência de organizações de conhecimento intensivo (pesquisa e desenvolvimento, ensino, tecnologia, “KC 390”, contratos de *offset*, etc).

- a. *Considera o COMAER uma organização intensiva em conhecimento? Porquê?***
- b. *O que entende por “intangível”?***
- c. *Na sua opinião, quais os principais intangíveis do COMAER? Desses, quais são geradores de benefícios econômicos futuros (que possam ser considerados ativos)?***

Objetivo 2: identificar como os gestores percebem a importância da gestão dos intangíveis existentes no COMAER.

Contexto: Processo de harmonização (convergência), organizações de conhecimento intensivo (tecnologia, “KC 390”, contratos de *offset*, por exemplo).

- d. *Como caracteriza a gestão dos intangíveis no COMAER (elencando aspectos positivos e/ou negativos)?***
- e. *Qual a importância dos intangíveis no processo decisório do COMAER?***
- f. *Na sua opinião, como o conhecimento mais profundo e apurado sobre os intangíveis pode auxiliar a gestão como um todo?***

2. Acerca da “contabilidade” e gestão dos intangíveis

2.1 Normas internas

Objetivo: identificar os principais atributos das normas existentes no COMAER, a respeito dos Bens intangíveis (validade, atualização, clareza, amplitude ou a falta destes).

Contexto: MCA 172-3 e RADA.

- g. *Dentro da perspectiva da convergência às normas internacionais, quais ações têm sido desenvolvidas e/ou estão planeadas, com o fim de aproximar o MCA 172-3 (intangíveis) às IPSAS, via MCASP (obrigatório a partir de 1/1/2019 – ainda em discussão)?***

h. Como caracteriza o MCA 172-3 relativamente aos intangíveis? Vai ao encontro das necessidades da gestão? O que deve ser mais detalhado e pormenorizado?

Pesquisa:

- ✓ Reflexo do processo de convergência no COMAER;
- ✓ Atualizações de acordo com as NBCASP, MCASP;
- ✓ A UG tem capacidade de agir autonomamente, somente com a norma?
- ✓ O que reconhecer? Como mensurar?

i. Grosso modo, ao se considerar bem intangível o conhecimento técnico-científico ou expertise (Item III, do Art. 114, do RADA), desenvolvimento em tecnologia (softwares, “KC 390”, etc), contratos de offset, etc, observa-se uma lacuna no que tange à identificação, mensuração e registro (quando possível) desses ativos. Na sua avaliação, a que se deve essa problemática?

Aspectos relacionados:

- ✓ Conservadorismo Normativo;
- ✓ Dificuldade em determinar se o bem é separável;
- ✓ Dificuldades relacionadas com direitos cotratuais ou outros direitos;
- ✓ Incerteza quanto aos benefícios econômicos futuros;
- ✓ Incapacidade da entidade em restringir o acesso de terceiros aos benefícios econômicos futuros;
- ✓ Falta de uma medida com confiabilidade suficiente para o registro da transação.

j. O MCA 172-3 foi um avanço significativo e pioneiro, em sede de normativo. Como exemplo, anteriormente às NBCASP e ao MCASP, já trazia previsão de que a AMORTIZAÇÃO fosse realizada sobre os bens intangíveis. O COMAER já registra esse tipo de lançamento? Em caso negativo, a que se pode atribuir esse descompasso? Como pode ser superado?

Pesquisa:

- ✓ Incipiência normativa;

- ✓ Lacuna normativa;
- ✓ Complexidade inerente ao tema;
- ✓ Gestão por decreto.

2.2 Sistemas de Gestão

Objetivo: identificar os principais atributos dos sistemas de gestão disponíveis no COMAER, no que concerne aos intangíveis.

Contexto: SIAFI, SILOMS e o caso bem sucedido dos AFT's.

k. Em março de 2014, o valor registrado no SIAFI, na conta "144000000 – INTANGIVEL" representava apenas "0,00224%", em relação ao montante registrado no grupo dos Bens Móveis Permanentes. Na sua opinião, a que se atribui essa desproporção?

Pesquisa:

- ✓ Desconhecimento das UG's;
- ✓ Complexidade do tema;
- ✓ Dificuldades de identificação e mensuração;
- ✓ Incipiência do tema no COMAER.

l. Com o SILOMS, podemos localizar, identificar e quantificar uma Aeronave ou um computador, por exemplo. No entanto, para fins contábeis, o SILOMS ainda não permite localizar, identificar e quantificar Ativos como softwares, royalties, patentes, etc. Nesse contexto, na sua avaliação, a que se deve essa deficiência? Como podemos superá-la?

Pesquisa:

- ✓ AFT visíveis versus intangíveis "ocultos";
- ✓ Potencialidade SILOMS versus status quo dos AI's no COMAER

m. O COMAER foi pioneiro na implantação da depreciação e gestão dos Bens Móveis Permanentes, no Serviço Público brasileiro, obtendo inclusive reconhecimento por parte da Secretaria do Tesouro Nacional. Dada a similaridade das rotinas, sistemas e

normas aplicáveis à gestão dos intangíveis, na sua opinião, a que se deve esse descompasso entre modelos de gestão (BMP versus INTANGÍVEIS)?

3. Aspectos e informações diversas, relacionadas aos intangíveis

Objetivo: identificar outras informações relevantes, a fim de complementar as opiniões dos gestores.

n. Diante do que foi previamente exposto e de acordo com seu conhecimento sobre intangíveis, o que ainda seria necessário para o COMAER estabelecer uma imagem fiel e verdadeira dos seus intangíveis existentes?

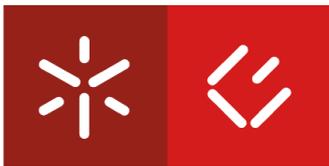
o. Finalmente, gostaria de acrescentar qualquer outra informação relevante para esta pesquisa?

4. Caracterização da experiência do entrevistado

Objetivo: identificar a experiência do entrevistado, em tempo de atuação na área específica.

Tempo de serviço: COMAER:_____ANOS; SEFA:_____ANOS

APÊNDICE 2 - Solicitação para participação em entrevista



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

SOLICITAÇÃO PARA PARTICIPAÇÃO EM ENTREVISTA

Prezado Sr(a). Oficial,

Encontro-me realizando o Mestrado em Contabilidade, na Universidade do Minho, no qual desenvolvo uma Dissertação, cujo objetivo é analisar a contabilidade, a gestão e o controlo dos ativos intangíveis no setor público brasileiro, utilizando para o método de estudo de caso, a instituição Comando da Aeronáutica.

Essa perspectiva de análise, em síntese, leva em consideração os seguintes aspectos afetos ao COMAER: a existência de organizações de conhecimento intensivo, tais como aquelas que laboram na área de pesquisa e desenvolvimento ou ainda aquelas ligadas à área de ensino; a identificação de valores registrados no SIAFI, na conta “144000000 – INTANGÍVEL” e o movimento de convergência no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade, já em curso desde 2008.

Dessa forma, consulto a V.S^a. quanto à possibilidade de realizar, em data e horários oportunos, uma ENTREVISTA sobre o tema proposto.

O procedimento será norteado por alguns questionamentos, de forma a facilitar a abordagem, os quais não serão limitadores das suas respostas, ao contrário, o interesse deste pesquisador é contar com todos os pertinentes apontamentos de V.S^a. Nesta etapa, resumidamente, busco averiguar a percepção dos agentes organizacionais, da SEFA/SUCONT, relativamente às necessidades, eficácia e eficiência da gestão dos intangíveis na organização.

Nesse contexto, levei em consideração a experiência de V.S^a., bem como a posição que ocupa ou já ocupou, no organograma da instituição sob

análise, posto que a SEFA/SUCONT, dentre outras atribuições, é responsável por emitir normas referentes aos intangíveis no COMAER, efetuar o controle da gestão (no tocante à área contábil), além de acompanhar a execução contábil em todo o COMAER.

Outrossim, por se tratar de um procedimento formal, informo quanto a necessidade de realizar a gravação do áudio, a fim de permitir a posterior transcrição, a qual será integralmente remetida para conhecimento e aquiescência de V.S^a.

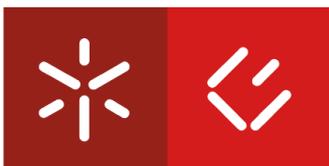
Ademais, esclareço que vossas respostas serão utilizadas **exclusivamente** para fins acadêmicos. E no mais, comprometo-me a cumprir **integralmente** todas as exigências formais, no que tange a garantir a **confidencialidade** de vossa identificação.

Finalmente, ressalto que o auxílio prestado por V.S^a. será de **extrema importância**, levando-se em conta que o resultado deste trabalho conjunto poderá refletir em aprimoramentos na gestão dos intangíveis, no âmbito do COMAER.

Respeitosamente,

Anderson da Silva Almeida Maj Int

APÊNDICE 3 - Termo de participação e consentimento



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

TERMO DE PARTICIPAÇÃO E CONSENTIMENTO

Eu, _____, declaro para os devidos fins, que participei de entrevista, no âmbito da Dissertação de Mestrado, da Universidade do Minho, de responsabilidade do mestrando **Anderson da Silva Almeida**, cujo título é “**A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica**”.

Declaro ainda ter consentido na gravação do áudio da entrevista e que estou de acordo com a sua transcrição, da qual tomei conhecimento.

Local e data.

ASSINATURA

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abrucio, F. L. (1997). O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Cadernos Escola Nacional de Administração Pública*, 50p.
- Abrucio, F. L. e Loureiro, M. R. (2004). Finanças públicas, democracia e *accountability*: debate teórico e o caso brasileiro. In Arvate, Paulo R.; Biderman, Ciro. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 75–102.
- Ackerman, J. (2004). Co-governance for accountability: beyond “exit” and “voice”. *World Development*, 32(3), 447–463.
- Allee, V. (2000). The value evolution: addressing larger implications of an intellectual capital and intangibles perspective. *Journal of Intellectual Capital*, 1(1), 17–32.
- Amaral, E. do, Roncalio, M. P. e Alberton, L. (2013). Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em municípios de Santa Catarina. *Gestão Contemporânea*, (13), 181–202
- Amorim, S. N. D. (2000). Ética na esfera pública: a busca de novas relações estado/sociedade. *Revista do Serviço Público*, 51(2), 94–104.
- Araújo, A. M. P. de e Neto, A. A. (2010). *Aprendendo Contabilidade*. Ribeirão Preto: Inside Books.
- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. *Abacus*, 45(2), 221–248.
- Barton, A. (2011). Why governments should use the government finance statistics accounting system. *Abacus*, 47(4), 411–445.
- Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS's. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317.
- Blair, M. M., & Wallman, S. M. (2000). *Unseen wealth: report of the brookings task force on intangibles*. Washington, D.C.:Brookings Institution Press.
- Bresser Pereira, L. C. (1997a). A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Cadernos MARE da Reforma do Estado*, 1, 58p.
- Bresser Pereira, L. C. (1997b). Managerial Public Administration: Strategy and Structure for a New State. *Journal of Post Keynesian Economics*, 20(1), 7–23.

- Brignall, S. & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector.” *Management Accounting Research*, 11(3), 281–306.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: a review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 3–31.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129–169.
- Bronzetti, G. & Veltri, S. (2013). Intellectual capital reporting in the Italian non-profit sector: analysing a case study. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 246–263.
- Campos, A. M. (1990). *Accountability: quando poderemos traduzí-la para o Português?* *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30–50.
- Cañibano, L., Sánchez, M. P., García-Ayuso, M., & Chaminade, C. (2002). Proyecto Meritum - guidelines for managing and reporting on intangibles (Intellectual Capital Report). Acesso em 15 de novembro de 2014, em: http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/palomas/DIRECTRICES_MERITUM - INGLES.pdf
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.
- Christiaens, J., Reyniers, B. & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554.
- Cinca, C. S., Molinero, C. M. & Queiroz, A. B. (2003). The measurement of intangible assets in public sector using scaling techniques. *Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 249–275.
- Cooper, D. J. & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159–178.
- Costa, D. (2012). A recolha de dados: técnicas utilizadas. In H. C. Silvestre e J. F. Araújo (Eds.), *Metodologia para a Investigação Social*. Lisboa: Escolar Editora.
- Del Bello, A. (2006). Intangibles and sustainability in local government reports: an analysis into an uneasy relationship. *Journal of Intellectual Capital*, 7(4), 440–456.
- Fletcher, A., Guthrie, J., Steane, P., Roos, G. & Pike, S. (2003). Mapping stakeholder perceptions for a third sector organization. *Journal of Intellectual Capital*, 4(4), 505–527.

- Freixo, M. J. V. (2012). *Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas* (4ª ed.). Lisboa: Instituto Piaget.
- Galbreath, J. (2002). Twenty-first century management rules: the management of relationships as intangible assets. *Management Decision*, 40(2), 116-126.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Gomes, D., Carnegie, G. D. & Rodrigues, L. L. (2014). Accounting as a Technology of Government in the Portuguese Empire: The Development, Application and Enforcement of Accounting Rules During the Pombaline Era (1761–1777). *European Accounting Review*, 23(1), 87–115.
- Guba, E. G. & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (Vol. 2, pp. 105–117).
- Hagg, I. & Hedlund, G. (1979). “Case studies” in accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 4(1-2), 135–143.
- Hamilton, F. (2003). Friendly Fire, by Scott Snook. *Academy of Management Review*, 28(1), 158–160.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980’s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 93–109.
- Hussi, T. (2004). Reconfiguring knowledge management-combining intellectual capital, intangible assets and knowledge creation. *Journal of Knowledge Management*, 8(2), 36-52.
- Keinert, T. M. M. (2000). *Administração pública no Brasil: crises e mudanças de paradigmas*. São Paulo: Annablume.
- Kong, E. (2008). The development of strategic management in the non-profit context: Intellectual capital in social service non-profit organizations. *International Journal of Management Reviews*, 10(3), 281–299.
- Lapsley, I. (1988). Research in public sector accounting: an appraisal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 21–33.
- Lapsley, I., Mussari, R. & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.

- Lee, S. K. J. (1992). Quantitative versus qualitative research methods—Two approaches to organisation studies. *Asia Pacific Journal of Management*, 9(1), 87–94.
- Leitão, M. (2011). *Saga Brasileira: A longa luta de um povo por sua moeda*. Rio de Janeiro: Record.
- Lessard-Hébert, M., Goyette, G. & Boutin, G. (2012). *Investigação Qualitativa: Fundamentos e Práticas*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Lev, B. & Zambon, S. (2003). Intangibles and intellectual capital: an introduction to a special issue. *European Accounting Review*, 12(4), 597–603.
- Lev, B. (2000). *Intangibles: Management, measurement, and reporting*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Lev, B., & Daum, J. H. (2004). The dominance of intangible assets: consequences for enterprise management and corporate reporting. *Measuring Business Excellence*, 8(1), 6-17.
- Macêdo, F. F. R. R. e Klann, R. C. (2014). Análise das normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253–272.
- Major, M. J. e Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar.
- Marconi, M. de A. e Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Panozzo, F. (2000). Management by decree. Paradoxes in the reform of the Italian public sector. *Scandinavian Journal of Management*, 16(4), 357–373.
- Petty, R. & Guthrie, J. (2000). Intellectual capital literature review: measurement, reporting and management. *Journal of Intellectual Capital*, 1(2), 155–176.
- Pina, V. & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334–350.
- Ramírez, Y. (2010). Intellectual capital models in Spanish public sector. *Journal of Intellectual Capital*, 11(2), 248–264.
- Rodrigues, M. Â. V. (2012). O tratamento e análise de dados. In H. C. Silvestre & J. F. Araújo (Eds.), *Metodologia para a Investigação Social*. Lisboa: Escolar Editora.

- Sacramento, A. R. S. (2005). Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *accountability* no Brasil. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 10(47), 20–47.
- Santos, E. S. e Calixto, L. (2010). Impactos do início da harmonização contábil internacional (lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 9(1), 26p.
- Schiama, G., & Lerro, A. (2008). Intellectual capital and company's performance improvement. *Measuring Business Excellence*, 12(2), 3-9.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369.
- Silva, J. C. da. (2007). *Lei Nº. 4.320/64 comentada: uma contribuição para a elaboração da lei complementar (§ 9 art. 165 da CF/88)*. Brasília: Thesaurus.
- Silvestre, H. C. e Silvestre, M. J. C. (2012). A área, o tema e o problema de pesquisa como fatores determinantes no processo de investigação. In H. C. Silvestre & J. F. Araújo (Eds.), *Metodologia para a Investigação Social*. Lisboa: Escolar Editora.
- Snook, S. A. (2002). *Friendly fire: The accidental shutdown of US Black Hawks over northern Iraq* (4th ed.). New Jersey: Princeton University Press.
- Soares, E. (2003). *Metodologia científica: lógica, epistemologia e normas*. São Paulo: Atlas.
- Sutcliffe, P. (2003). The standards programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management*, 23(1), 29–36.
- Wall, A. (2005). The measurement and management of intellectual capital in the public sector: taking the lead or waiting for direction? *Public Management Review*, 7(2), 289-303.
- White, L. N. (2007). Unseen measures: the need to account for intangibles. *The Bottom Line: Managing Library Finances*, 20(2), 77–84.
- Winand, É. e Saint-Pierre, H. L. (2010). A fragilidade da condução política da defesa no Brasil. *História*, 29(2), 3–29.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zambon, S. (2003). Study on the measurement of intangible assets and associated reporting practices. *Study prepared for the Commission of the European Communities - Enterprise Directorate General*.

PUBLICAÇÕES OFICIAIS

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Acesso em 30 de março de 2015, em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Brasil. Comando da Aeronáutica. (2007). Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica (MCA 172-3). Brasília.

Brasil. Comando da Aeronáutica. (2011). Portaria nº 86/SUCONT-2, de 31 de Agosto de 2011. Aprova as orientações para implementação dos novos procedimentos de escrituração e controle dos Bens Móveis Permanentes no âmbito das Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. Comando da Aeronáutica. (2013). Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (ROCA 20-8). Brasília.

Brasil. Comando da Aeronáutica. (2014). Regulamento de Administração da Aeronáutica (RCA 12-1). Brasília.

Brasil. Comando da Aeronáutica. (2015a). Instruções específicas para o exame de admissão aos cursos de formação de oficiais aviadores, intendentes e de infantaria da Aeronáutica do ano de 2016. Brasília. Acesso em 29 de maio de 2015, em: http://www.fab.mil.br/cabine/concursos/01_IE_CFOAV_CFOINT_CFOINF_2016.pdf

Brasil. Comando da Aeronáutica. (2015b). Regimento Interno da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (RICA 20-2). Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. (2012). Livro Branco de Defesa Nacional. Brasília. Acesso em 30 de março de 2015, em: <http://www.defesa.gov.br/index.php/estado-e-defesa-a/livro-branco-de-defesa-nacional>

Brasil. Ministério da Fazenda. (2008). Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília. Acesso em 15 de novembro de 2014, em: <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>

Brasil. Ministério da Fazenda. (2009). Portaria nº 467, de 6 de Agosto de 2009 Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília. Acesso em 17 de novembro de 2014, em:

http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf

Brasil. Ministério da Fazenda. (2011). Portaria nº 828, de 14 de Dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília. Acesso em 13 de dezembro de 2014, em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf

Brasil. Ministério da Fazenda. (2012). Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012 - Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Brasília. Acesso em 15 de novembro de 2014, em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf

Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. (2015). Orçamentos da União - projeto de lei orçamentária exercício financeiro 2015. Brasília. Acesso em 18 de maio de 2015, em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/PLOA2015/Volume_I_PLOA_2015.pdf

Brasil. Presidência da República. (1941). Decreto-Lei nº 2.941, de 20 de Janeiro de 1941. Cria o Ministério da Aeronáutica. Rio de Janeiro. Acesso em 19 de março de 2015, em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2961-20-janeiro-1941-412859-publicacaooriginal-1-pe.html>

Brasil. Presidência da República. (1967). Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília. Acesso em 29 de maio de 2015, em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

Brasil. Presidência da República. (1980). Lei 6.880, de 9 de dezembro de 1980. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Brasília. Acesso em 7 de março de 2015, em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6880.htm

Brasil. Presidência da República. (1999). Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999. Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas. Brasília. Acesso em 7 de março de 2015, em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp97.htm

Brasil. Presidência da República. (2009). Decreto nº 6.976, de 7 de Outubro de 2009 - Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília. Acesso em 5 de dezembro de 2014, em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Brasília. Acesso em 12 de fevereiro de 2015, em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_II_-_PCP.pdf

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. (2014). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 6ª Edição. Brasília. Acesso em 1 de maio de 2015, em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCAS_P_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb

Conselho Federal de Contabilidade. (2007). Resolução nº 1.103/2007 - Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Acesso em 12 de outubro de 2014, em: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1103.doc

Conselho Federal de Contabilidade. (2012). Normas Brasileiras de Contabilidade - Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16.1 a 16.11). Acesso em 12 de outubro de 2014, em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf

International Federation of Accountants. (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

OUTRAS REFERÊNCIAS

AWACS. (2015). *In Encyclopædia Britannica*. Acesso em 20 de junho de 2015, em: <http://www.britannica.com/technology/AWACS>

Conselho Federal de Contabilidade. (n.d.). Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Acesso em 16 de outubro de 2014, em: http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCAS_P_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf

Instituto brasileiro de Geografia e Estatística. (2011). Indicadores Sociais Municipais. Uma análise dos resultados do universo do Censo Demográfico 2010. Acesso em 2 de junho de 2015, em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/indicadores_sociais_municipais/default_indicadores_sociais_municipais.shtm

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (n.d.). – Sítio eletrônico Institucional. Acesso em 15 de novembro de 2014, em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>

International Federation of Accountants. (2014). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 1, 847p. Acesso em 18 de

novembro de 2014, em:
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (1996). The Knowledge-Based Economy. Acesso em 12 de novembro de 2014, em:
<http://www.oecd.org/sti/sci-tech/1913021.pdf>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2013a). INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS- IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade. Acesso em 17 de fevereiro de 2015, em:
<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/IPC00.pdf>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2013b). Nova Contabilidade e Gestão Fiscal. Acesso em 19 de novembro de 2014, em:
https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf

Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). Minuta do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Acesso em 2 de maio de 2015, em:
http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/433837/CPU_3.4+Plano+de+Implanta%C3%A7%C3%A3o+dos+Procedimentos+Patrimoniais.pdf/c8464711-4961-4634-8689-419283c4bc85

Secretaria do Tesouro Nacional. (n.d.). Biblioteca SIAFI. Acesso em 18 de novembro de 2014, em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>

United States Air Force. (2015). *E-3 Sentry (AWACS)*. Acesso em 20 de junho de 2015, em:
<http://www.af.mil/AboutUs/FactSheets/Display/tabid/224/Article/104504/e-3-sentry-awacs.aspx>