

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ATIVO IMOBILIZADO: Um estudo nos Estados do Nordeste Brasileiro

Dayany Domingos Silva

CAMPINA GRANDE – PB

2014

DAYANY DOMINGOS SILVA

ATIVO IMOBILIZADO: Um estudo nos Estados do Nordeste Brasileiro

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC
apresentado ao Departamento do Curso de
Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à obtenção do grau
de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: MSc. Eliedna de Sousa Barbosa

**Campina Grande - PB
2014**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

S586a Silva, Dayany Domingos
Ativo Imobilizado [manuscrito] : um estudo nos estados do
nordeste brasileiro. / Dayany Domingos Silva. - 2014.
20 p.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências
Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, 2014.
"Orientação: Profa. Ma. Eliedna de Sousa Barbosa,
Departamento de Ciências Contábeis".


1. Ativo imobilizado. 2. Bens públicos. 3. Normas
Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público -
NBCASP. I. Título.

21. ed. CDD 657.61

DAYANY DOMINGOS SILVA

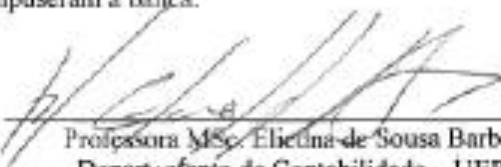
ATIVO IMOBILIZADO: Um estudo nos Estados do Nordeste Brasileiro

Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.

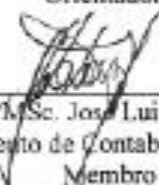


Professor MSc. José Euzébio Cruz de Menezes
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

Professores que compuseram a banca:



Professora MSc. Elicina de Sousa Barbosa
Departamento de Contabilidade – UEPB
Orientadora



Prof. MSc. José Luiz de Souza
Departamento de Contabilidade – UEPB
Membro



Prof. MSc. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves
Departamento de Contabilidade – UEPB
Membro

Campina Grande - PB, 18 de novembro de 2014.

RESUMO

SILVA, Dayany Domingos. **ATIVO IMOBILIZADO: Um estudo nos Estados do Nordeste Brasileiro**. 2014. 20 fls. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.

Esse estudo teve como objetivo geral verificar a contabilização nos Estados do Nordeste Brasileiro de seus ativos imobilizados após as disposições previstas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, descritiva, qualitativa, a técnica de coleta de dados foi a documentação indireta através dos sites oficiais dos entes pesquisados por meio das Demonstrações Contábeis de cada Estado, no período de 2008 até 2013. Os resultados obtidos revelaram que os bens públicos são contabilizados separadamente por: móveis, imóveis, intangíveis e outros. Apenas os Estados do Maranhão, da Paraíba e do Piauí não demonstram bens intangíveis. Bahia, Pernambuco e Sergipe ainda registram outros tipos de imobilizado, sendo eles respectivamente: bens de natureza industrial, almoxarifado e concessão de empréstimos; almoxarifados e valores diferidos; almoxarifados e sistemas. Ressalta-se que nem todos os Estados possuem informações detalhadas e precisas sobre os seus bens e que ainda estão no processo de adaptação e aperfeiçoamento das novas normas contábeis. Por fim, foi possível, ainda, constatar o processo de depreciação, amortização e exaustão desses bens, não estão em conformidade em sua plenitude com a NBCASP. No intuito de ampliar o conhecimento acerca do tema proposto, sugere-se que pesquisas futuras aprofundem o tema.

Palavras-Chave: Ativo Imobilizado. Bens Públicos. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

O objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, composto por bens utilizados no desenvolvimento de suas atividades, que contribuem com a geração de benefícios, evidenciando as necessidades patrimoniais da entidade para a consecução de objetivos que tenham interesse para administração pública em favor da coletividade.

Nesta acepção, entende-se que para algo ser caracterizado como bem deve haver um vínculo entre sua utilidade e sua capacidade de ser economicamente valorado. No setor público todos os bens do ativo imobilizado são destinados à realização de atividades objeto da sociedade e devem ser alocados de maneira correta seguindo as normas e procedimentos contábeis.

É nesse contexto que Gasparini (2009, p. 881) define bens públicos como “todas as coisas materiais ou imateriais pertencentes ou não às pessoas jurídicas de Direito Público e as pertencentes a terceiros quando vinculados à prestação de serviço público”.

No Brasil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) vem passando por processo de convergência aos padrões internacionais instituídos pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), coordenado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), iniciado em 2007 quando foram aprovados os princípios contábeis sob a perspectiva do setor público, e, no ano seguinte, em 2008 foram aprovadas as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), estando inserida nelas critérios contábeis para os bens públicos, com escopo de melhorar a qualidade da informação contábil e a gestão dos mesmos.

Para Lima, Santana e Guedes (2009), as respectivas normas têm como objetivo contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos fundamentados na Teoria da Contabilidade, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio. Apresentando informações confiáveis relacionadas aos bens públicos mediante o adequado registro no ativo imobilizado.

Nesse sentido, o Ministério da Fazenda, publicou a Portaria nº 184, de 25/08/08, determinando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a adotar medidas que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis emitidas pelo CFC e pela IFAC.

Diante do exposto, surge a problemática dessa pesquisa: **Como os Estados do Nordeste Brasileiro estão contabilizando seus ativos imobilizados?** Para tanto foi traçado como objetivo geral verificar a contabilização nos Estados do Nordeste Brasileiro de seus ativos imobilizados após as disposições previstas pelas NBCASP. A fim de cumprir com objetivo proposto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: (i) descrever sobre bens públicos; (ii) apresentar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens públicos; e, (iii) verificar como os Estados do Nordeste Brasileiro reconhecem, mensuram e evidenciam seus ativos imobilizados.

A relevância desse trabalho justifica-se pela necessidade de evidenciar corretamente o valor dos bens públicos, agregando conhecimentos desta nova realidade no setor público brasileiro para todos os profissionais da área de contabilidade e para toda a sociedade.

Este artigo está estruturado além dessa introdução, pelo referencial teórico que traz uma explanação acerca do assunto, seguido da metodologia em que são descritos os

procedimentos utilizados, depois a análise dos resultados, as considerações finais e as referências do estudo.

2 BENS PÚBLICOS NO BRASIL

O patrimônio público compõe o conjunto de bens pertencentes ao Estado ou que esteja sob sua responsabilidade, sejam eles, móveis, imóveis ou intangíveis, que represente benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Neste sentido, Kohama (2014, p. 193) descreve o patrimônio público como o “conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõe a Administração Pública”.

Mas, vale ressaltar que esse estudo delimita-se aos bens públicos. Logo, Meireles (1998), os define como todas as coisas, corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis e semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, fundacionais e empresas governamentais.

O Código Civil Brasileiro, no seu artigo 98, distingue os bens públicos dos bens particulares, expondo o seguinte: “São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”.

Assim, os bens públicos diferenciam-se dos bens privados em razão de características submetidas pelo regime jurídico de direito público. Todos os bens que tiverem como titular de seu domínio pessoa natural ou pessoa jurídica de direito privado serão bens particulares.

Neste contexto, o artigo 99 do Código Civil classifica os bens públicos da seguinte forma:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Diante do exposto, o quadro 1 a seguir apresenta um melhor entendimento quanto a classificação dos bens públicos.

QUADRO 1 - Classificação dos bens públicos

BENS DE USO COMUM DO POVO	BENS DE USO ESPECIAL	BENS DOMINICAIS
São destinados, por natureza ou lei, ao uso coletivo e podem eles assumir um caráter gratuito, inalienáveis ou onerosos na direta dependência das leis estabelecidas. Contudo o uso anormal do bem deve ser informado antecipadamente às autoridades competentes. Podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infra-estrutura e bens do patrimônio histórico, artístico ou cultural. São impenhoráveis e imprescritíveis. Subdivide-se em: <ol style="list-style-type: none"> 1) Naturais: mares, rios, praias, lagos, florestas, etc. 2) Artificiais: ruas, praças, pontes, áreas de lazer, estradas, etc. 	São destinados à execução dos serviços públicos, como os edifícios ou terrenos utilizados pelas repartições ou estabelecimentos públicos, os veículos da administração, os prédios da biblioteca, do hospital, bem como os móveis e demais equipamentos utilizados no cumprimento de um serviço público e outras serventias que o Estado põe à disposição do público, mas com destinação especial. Conforme art. 100, do Código Civil: Não podem ser alienados, salvo via desafetação.	São os que integram o patrimônio disponível, podendo ser usados para qualquer fim, como objeto de direito pessoal ou real, não classificados nas duas espécies anteriores. Podem ser alienados nos casos e na forma que a lei estabelecer. Utilizados para obtenção de renda, identificados como bens móveis, imóveis e de natureza industrial, tais como: as terras devolutas, os prédios públicos desativados, terrenos baldios, carteiras escolares danificadas, entre outros.

Fonte: Adaptado da Lei 10.406/02.

Cabe destacar, diante do exposto, que os bens públicos podem sofrer afetação e desafetação. A afetação consiste em atribuir a um bem público uma destinação específica (bens de uso comum ou de uso especial), podendo ocorrer por lei, ato administrativo ou pela própria destinação natural do bem. Já a desafetação é justamente o fato administrativo pelo qual um bem público é desativado por lei, geralmente ocorre para possibilitar a alienação do mesmo. Com relação aos atributos do regime jurídico, os bens públicos possuem as seguintes características previstas na legislação brasileira expostas no quadro 2.

QUADRO 2 – Características dos bens públicos estabelecidas pelo regime jurídico

Inalienabilidade	Impenhorabilidade	Imprescritibilidade	Não oneração
Os bens públicos de uso comum e os de uso especial, conforme art. 100 do Código Civil não são passíveis de alienação. Essa característica impede que sejam vendidos, doados, permutados ou trocados. A inalienabilidade de determinados bens públicos, ocorre por determinação constitucional, é o caso das terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção de ecossistemas naturais (CF, art. 225§ 5º).	Não podem ser penhorados, assim de acordo com art. 100 da Constituição Federal e com os arts. 730 e 731 do Código de Processo Civil, o pagamento deve ser feito por meio de precatórios, sem existir penhora ou venda judicial dos bens públicos.	A propriedade dos bens públicos está protegida, não podem ser adquiridos por usucapião, ou seja, os entes públicos podem requerer usucapião em relação aos bens de particulares, mas os particulares não podem requerer usucapião em relação aos bens públicos. É atributo de todas as espécies de bens públicos (Constituição Federal, art. 183,§ 3º, art. 191 e Código Civil, art. 102).	Proveniente das cláusulas da impenhorabilidade e imprescritibilidade significa dizer que o administrador público não pode gravar livremente os bens que estão sob sua guarda, como a hipoteca, a penhora e anticrese. Segundo o art. 1.420 do Código Civil, só aquele que pode alienar a propriedade pode hipotecar, dar em anticrese e empenhar.

Fonte: Adaptado do Código Civil, Código de Processo Civil e da Constituição Federal.

Conforme Torres Júnior e Silva (2003), a temporalidade e exatidão dos registros patrimoniais e contábeis ligados aos bens permanentes são lides cruciais para o que se espera da informação contábil, posto que uma classificação errônea e não tempestiva de um fato gera informações incongruentes sobre o patrimônio administrado.

Sob o critério contábil, os bens públicos são classificados no Ativo Permanente incluídos no ativo imobilizado, sendo este segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), um item tangível mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para entidade os benefícios, risco e controle desses bens.

O imobilizado é composto por bens móveis e imóveis. O primeiro abrange os bens corpóreos que podem ser transportados sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. Já o segundo compreende o valor dos bens vinculados ao solo e não podem ser retirados sem destruição ou dano. Enquanto que os bens intangíveis são aqueles que não têm substância física, como marcas e patentes, por exemplo.

A aquisição dos bens públicos, embora possa adotar as mesmas formas previstas no Direito privado, tais como, a compra e venda, a permuta, a doação, pode resultar também de entidades de Direito Público, como a desapropriação, a aquisição por força de lei ou processo judicial, confisco, a investidura, devendo em todos os casos, atender aos fins que norteiam as ações estatais.

Um procedimento fundamental para a identificação e controle dos bens dentro dos órgãos públicos, é o Tombamento, que formaliza a inclusão física de um bem de caráter permanente no acervo da entidade, no sistema de controle patrimonial e no balanço contábil. Este processo consiste na classificação do bem, numerando-o em forma sequencial, com a finalidade de identificá-lo e colocá-lo sob a guarda e proteção dos agentes responsáveis.

Tão importante quanto os processos de classificação é o processo de contagem física dos bens, ou seja, o inventário. Obrigatório de acordo com o artigo 96 da Lei nº 4.320/64, o levantamento geral de bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética da contabilidade. É nessa fase que se busca identificar e corrigir possíveis divergências entre os registros contábeis e a existência física dos bens. Portanto, para que as demonstrações contábeis reflitam a realidade do ente, é essencial que seja feito o inventário dos bens patrimoniais.

No critério de desapropriação dos bens públicos, as alíneas do decreto nº 3.365/41 e a Constituição Federal de 88, em seu art. 5º inciso XXIV, institui que a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social. Em se tratando da alienação e doação dos bens públicos, deverá atender as normas contidas na Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 8.666/1993).

Os bens móveis não têm normas regidas para suas alienações, apenas a avaliação prévia, autorização legal e licitação, podendo a Administração interessada dispor a esse respeito como melhor lhe convier. As vendas geralmente são feitas em leilões administrativos, onde quem leva o bem é o licitante que oferecer o melhor preço acima da avaliação, em lance verbal. Com relação aos bens imóveis, a alienação exige autorização legislativa, avaliação prévia e a licitação na modalidade de concorrência.

Diante do cenário de harmonização internacional das normas contábeis constatadas nos últimos anos, a contabilidade pública no Brasil que, tal como a contabilidade privada, converge para as normas internacionais, está aperfeiçoando as mudanças verificadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e a normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Dessa forma, é notório que a implementação das normas no Brasil representa uma melhoria na gestão pública através de práticas que geram informações mais confiáveis e transparentes, evidenciando a aplicação dos recursos públicos nos moldes das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergentes às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Com a finalidade de fortalecer a contabilidade pública, dando maior ênfase ao patrimônio.

No Brasil, durante décadas apenas a Lei nº 4.320/1964 estabelecia normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle do orçamento e dos demonstrativos contábeis dos entes da Administração Pública em todos os poderes e esferas de governo.

Nessa perspectiva, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou em 21 de novembro de 2008, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP), numeradas como NBC T SP nº 16.1 a nº 16.10 de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio público.

Das dez Normas publicadas, referente aos bens públicos, as principais considerações estão dispostas na NBC T SP nº 16.9 que trata sobre, o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão e na NBC T SP nº 16.10 de critérios e procedimentos para a

avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.136 e 1.137 respectivamente.

Em consonância ao disposto acima, o quadro 3 a seguir irá detalhar alguns critérios relevantes contidos na NBC T SP nº 16.10 sobre os ativos do domínio público.

QUADRO 3 – Critérios instituídos acerca dos ativos imobilizados e intangíveis

Elementos da NBC T SP nº 16.10	Detalhes
Reavaliação	A adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.
Redução ao valor recuperável (impairment)	É a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação. (Alterada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
Ativo imobilizado com vida útil econômica limitada	Ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.
Ativo do imobilizado obtidos a título gratuito	O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.
Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado	Devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços; Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.
Transferências de Ativos	O valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.
Os bens de uso comum	Que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle. A mensuração desses bens será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.
Intangível	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.
Ativos Intangíveis obtidos a título gratuito	O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valorização 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.

Fonte: Com base na NBC T SP nº 16.10.

No tocante aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens patrimoniais, Meneses e Peter (2012) afirmam que a primeira fase do processo contábil é o reconhecimento, que implica em classificar um evento diante do patrimônio (se ativo, passivo, despesa ou receita); a segunda parte é a mensuração, na qual se atribui um valor ao patrimônio. A demonstração em relatórios, notas e demonstrações aos usuários corresponde à

evidenciação.

Dentro desse contexto, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional, apresenta os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado das entidades do setor público, conforme é possível observar no quadro 4 a seguir.

QUADRO 4: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação, conforme MCASP

RECONHECIMENTO	MENSURAÇÃO	EVIDENCIAÇÃO
<p>O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção. A entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e subsequentes.</p> <p>Quando se tratar de ativos imobilizados obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo <i>valor justo</i> na data de sua aquisição, no entanto deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou valor patrimonial definido nos termos da doação.</p>	<p>Devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação).</p> <p>Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo ou o modelo de custos menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.</p> <p>Quando adquirido por meio de uma transação <i>sem contraprestação</i>, sem pagamento ou com pagamento simbólico, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.</p>	<p>As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado reconhecido nas demonstrações contábeis:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) O critério de mensuração utilizado para determinar o valor contábil bruto; 2) O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso; 3) O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação; 4) Os métodos de depreciação utilizados, a taxa e sua vida útil; 5) O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso. 6) A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando todas as alterações.

Fonte: Com base no MCASP (5. Ed. 2012).

Segundo o Manual, o reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados. Com relação aos bens do Patrimônio Cultural, o reconhecimento e a mensuração são facultativos. Porém, caso sejam registrados pelo ente, como aqueles que possuem potencial de serviços, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório, deve ser evidenciado conforme as normas apresentadas no MCASP. Ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como o petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica.

Os bens do patrimônio público ao longo de sua vida útil sujeitam-se a perda de valor por meio da depreciação, amortização ou exaustão, conforme suas características. A depreciação é aplicada aos itens tangíveis do ativo, a amortização aos itens intangíveis e a exaustão aos itens do ativo que representam os recursos naturais.

Conforme a Resolução do CFC nº 1.136/08, depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza, ou obsolescência. Demonstrando o desgaste físico do bem e o processo pelo qual o mesmo entra em desuso.

Em uma abordagem mais completa, a depreciação é o declínio no potencial de serviços do imobilizado tangível e de outros ativos não correntes, em função de deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços por meio de uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores. (IUDÍCIBUS; MARION; PEREIRA; 2003).

Dentre as normas, a NBC T SP nº 16.9, estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público, devendo ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual. O ativo passará a ser depreciado a partir do momento que estiver em condição de uso e que estas não cessarão quando o bem for retirado de operação temporariamente ou quando se torna obsoleto, mas sim quando o bem for baixado. Cabendo ressaltar que não estão sujeitos ao regime de depreciação: (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens em coleções, e outros; (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; (c) animais que se destinam a exposição ou preservação; (d) terrenos rurais e urbanos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para o desenvolvimento desse estudo foi traçado como proceder metodológico a realização de uma pesquisa bibliográfica e documental. De acordo com Silva (2006, p. 54), a primeira “explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc”.

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. (GIL, 2009, p.51)

Assim como, utilizou-se da pesquisa exploratória que segundo Severino (2007, p. 123) “busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto”. Buscando conhecer com mais profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro.

Quanto a tipologia, foi de caráter descritiva, pois segundo Cervo e Bervian (2002, p.67) “se incluem nesta modalidade os estudos que visam identificar as representações sociais e o perfil de indivíduos e grupos, como também os estudos que visam identificar estruturas, formas, funções e conteúdos”.

Como população para realização desse estudo foram estabelecidos os 9 (nove) Estados do Nordeste Brasileiro, escolhido por conveniência, sendo essa uma limitação da pesquisa. Dela constitui-se uma amostra censitária, uma vez que foi possível analisar todos os Estados Nordestinos, que são: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe.

A técnica de coleta de dados foi a documentação indireta, através dos sites oficiais dos entes pesquisados por meio do Balanço Geral de cada Estado, analisando as seguintes Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstrações das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas. E o período foi de 2008 até 2013, pois em 2008 ocorreu a publicação das NBCASP, iniciando as mudanças no setor público.

E, para análise dos mesmos, foi utilizada a pesquisa qualitativa que de acordo com Ponte *et al* (2007, p.8) se dedica a compreensão dos significados dos eventos, sem ter a necessidade de se apoiar em dados estatísticos. Bem como, pode-se valer, também, da análise do conteúdo que para Campos (2011) é um conjunto de técnicas de análise de comunicações que se atem a semântica, a pesquisa do sentido do texto, para o desenvolvimento do método.

4 RESULTADOS

Primeiramente, foi levantado dos Balanços Patrimoniais de cada Estado de 2008 a 2013, com base no objetivo geral desse estudo, a composição do Ativo Imobilizado, e percebeu-se que os bens públicos são contabilizados separadamente por: móveis, imóveis, intangíveis e outros. Desta forma, foi verificado o que apresenta a tabela 1 a seguir.

Tabela 1 – Bens do Imobilizado evidenciados pelos Estados do Nordeste Brasileiro de 2008 à 2013

Estados do Nordeste	2008			2009			2010			Outros
	BM*	BI**	BIT***	BM*	BI**	BIT***	BM*	BI**	BIT***	
Alagoas	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Bahia	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Bens de natureza industrial, Almoarifado e Concessão de empréstimos
Ceará	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Maranhão	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Paraíba	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Pernambuco	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Almoarifado e Valores Diferidos
Piauí	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Rio Grande do Norte	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Sergipe	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Almoarifado e Sistemas
Estados do Nordeste	2011			2012			2013			Outros
	BM*	BI**	BIT***	BM*	BI**	BIT***	BM*	BI**	BIT***	
Alagoas	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Bahia	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	-
Ceará	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Maranhão	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Paraíba	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Pernambuco	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Almoarifado e Valores Diferidos
Piauí	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-
Rio Grande do Norte	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Sergipe	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Bens e Valores em Circulação

Fonte: Elaboração própria, 2014.

* BM = Bens Móveis

** BI = Bens Imóveis

*** BIT = Bens Intangíveis

Com base na tabela 1, verifica-se que os bens móveis e bens imóveis são evidenciados por todos os Estados em todos os anos analisados. Já os bens intangíveis, de 2008 a 2010, são evidenciados pelos Estados de Alagoas, Pernambuco e Rio Grande do Norte. Em 2011 o Estado de Sergipe também passa a evidenciar, em 2012 o Ceará e em 2013 o Estado da Bahia. Logo, apenas o Maranhão, a Paraíba e o Piauí não evidenciam bens intangíveis no período analisado. Os Estados da Bahia, Pernambuco e Sergipe ainda registram outros tipos de

imobilizado, sendo eles respectivamente: bens de natureza industrial, almoxarifado e concessão de empréstimos; almoxarifados e valores diferidos; almoxarifados e sistemas.

Por sua vez, foi realizado um estudo no Balanço Geral de cada Estado, analisando os Balanços Patrimoniais, as Demonstrações das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas, em busca de registros da depreciação, da amortização e da exaustão dos bens, fatores que contribuem para uma melhor evidenciação no immobilizado, sendo constatado o que apresenta a tabela 2 a seguir.

Tabela 2 – Evidenciação da Depreciação pelos Estados do Nordeste Brasileiro de 2008 à 2013

Estados do Nordeste	2008			2009			2010		
	BP*	DVP**	NE***	BP*	DVP**	NE***	BP*	DVP**	NE***
Alagoas	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não
Bahia	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Ceará	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Maranhão	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não
Paraíba	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não
Pernambuco	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Piauí	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Rio Grande do Norte	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
Sergipe	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
Estados do Nordeste	2011			2012			2013		
	BP*	DVP**	NE***	BP*	DVP**	NE***	BP*	DVP**	NE***
Alagoas	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Bahia	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Ceará	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Maranhão	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não
Paraíba	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não
Pernambuco	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Piauí	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Rio Grande do Norte	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
Sergipe	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não

Fonte: Elaboração própria, 2014.

* BP = Balanço Patrimonial

** DVP = Demonstração das Variações Patrimoniais

*** NE = Notas explicativas

Na tabela 2 merecem destaque os Estados da Bahia e Pernambuco, apresentando melhor desempenho, pois evidenciam a depreciação, amortização e a exaustão em todos os anos pesquisados. Ao contrario do Ceará e do Piauí que não registram a perda de valor dos bens no período analisado. O Estado do Ceará justifica em suas notas explicativas que ainda

não apresenta seus imobilizados com as reduções relativas à depreciação, amortização e a exaustão pela não conclusão do sistema patrimonial. Já a Paraíba foi o único que apresentou registro de depreciação apenas na DVP.

O Estado de Alagoas não evidenciaram registro em 2008, mas em 2009, apresentaram no BP e na DVP. Em 2010, evidencia apenas no BP, e em 2011, passar a exibir a conta redutora nas três demonstrações analisadas, permanecendo assim até o ultimo ano pesquisado. No Maranhão em 2008, a evidenciação da depreciação, da amortização e da exaustão, foi apresentada no BP e na DVP, já em 2009 passa a não apresentar evidenciação na DVP. Porém a partir de 2010 volta a expor o registro no BP e na DVP continuando do mesmo modo, até o ano final da pesquisa.

O Estado do Rio Grande do Norte só evidencia a depreciação no BP em todos os anos analisados. Já Sergipe registra a depreciação apenas no BP nos anos de 2008 a 2010, passando a evidenciar também na DVP a partir de 2011 assim sendo até o ultimo ano pesquisado. Desta forma, nos Estados analisados, cabe destacar que as contas de depreciação, amortização e exaustão são encontradas em conjunto nos balanços patrimoniais e nem todos os entes divulgam as informações preconizadas pela NBCASP que exige a evidenciação destas contas nos demonstrativos.

Por fim, dos nove Estados Nordestinos analisados através dos demonstrativos contábeis, de modo geral foram obtidos os resultados demonstrados na tabela 3 a seguir.

Tabela 3 – Grupo de contas do imobilizado presentes nos Balanços Patrimoniais dos 9 Estados do Nordeste no exercício de 2008 a 2013

Grupos do Imobilizado	Quantidade de Estados em que os grupos estão presentes
Bens Móveis	9
Bens Imóveis	9
Bens Intangíveis	6
Outros Bens	3

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Logo, verifica-se de modo geral que a evidenciação dos bens públicos no balanço patrimonial dos Estados do Nordeste Brasileiro ainda não atende em sua plenitude ao que estabelecem as NBCASP.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou verificar a contabilização nos Estados do Nordeste Brasileiro de seus ativos imobilizados após as disposições previstas pelas NBCASP, sendo analisado o período de 2008 até 2013.

Os resultados obtidos através desse estudo longitudinal, de 2008 a 2013, demonstraram que os bens públicos são contabilizados no ativo imobilizado separados por: bens móveis, bens imóveis, bens intangíveis e outros.

Ressalta-se que nem todos os Estados possuem informações detalhadas e precisas sobre os seus bens e que ainda estão no processo de adaptação e aperfeiçoamento das novas normas contábeis. Mas, é essencial que se dê importância aos bens patrimoniais presentes em órgãos e entidades públicas, estabelecendo uma maior qualidade nas informações prestadas, contribuindo para a transparência da gestão pública.

Por fim, foi possível, ainda, constatar o processo de depreciação, amortização e exaustão desses bens, que não estão em conformidade em sua plenitude com a NBCASP.

Assim, apenas os Estados do Maranhão, da Paraíba e do Piauí não demonstraram bens intangíveis. Bahia, Pernambuco e Sergipe registram outros tipos de imobilizado, sendo eles respectivamente: bens de natureza industrial, almoxarifado e concessão de empréstimos; almoxarifados e valores diferidos; almoxarifados e sistemas.

No intuito de ampliar o conhecimento acerca do tema proposto, sugere-se que pesquisas futuras aprofundem o tema utilizando uma maior população, bem como analisando de forma quantitativa os bens da administração pública para que contribuições sejam geradas.

ABSTRACT

SILVIA, Dayany Domingos. **IMOBILIZED ASSET: A study in the States of the Brazilian Northeast**. 2014. 20 pgs. Course completion assignment – Accounting Science Course, State University of Paraíba, Campina Grande, 2014.

This study had as general aim to verify the accounts in the states from the Brazilian Northeast and their immobilized assets after provisions set out by the Brazilian Standards of Accounting Applied to the Public Sector (BSAAPS). Therefore, a exploratory, descriptive and qualitative study was performed, the data collection technique was the indirect documentation through the official websites of the entities surveyed via the Financial Statements of each State, in the period between 2008 and 2013. Obtained results revealed that the public goods are accounted separately by: movable, immovable, intangibles and others. Only the states of Maranhão,

Piauí and Paraíba do not demonstrate intangibles. Bahia, Pernambuco and Sergipe still report other types of intangible assets, they are respectively: industrial nature assets, warehouse and loan granting; warehouse and deferred amounts; warehouse and systems. It is noteworthy that not all States have detailed and accurate information about their goods and they still are in the process of adaptation and improvement of the new accounting standards. Lastly, it was also possible to notice that the process of depreciation, amortization and depletion of these assets are not in compliance in its fullness with the NBCASP. In order to enhance our understanding of the proposed subject, it is suggested that future research deepen the topic.

KEYWORDS: Immobilized Assets. Public Goods. Brazilian Standards of Accounting Applied to the Public Sector.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941.** Dispõe sobre desapropriações por utilidade pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3365.htm>. Acesso em: 20 set. 2014.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm> Acesso em: 10 ago. 2014.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 11 ago. 2014.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 set. 2014.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm>. Acesso em: 20 set. 2014.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 set. 2014.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP),** Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Parte II, 5ª. Ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

_____. **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, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com

as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 10 set. 2014.

CAMPOS, Claudinei José Gomes. **Método de análise de conteúdo**: ferramenta para análise de dados qualitativos no campo de saúde. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/reben/v57n5/a19v57n5.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2014.

CERVO, A. L. BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº. 1.136/08**. Aprova a NBC T 16.9-Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em 15 set. 2014.

_____. **Resolução CFC nº. 1.137/08**. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 06 set. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO - SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA (SIAF). **Balço do Estado da Paraíba**. Disponível em: <<http://www.siaf.cge.pb.gov.br>>. Acesso em 21 ago. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Balço do Estado do Rio Grande do Norte**. Disponível em: <<http://www.control.rn.gov.br/>>. Acesso em 24 ago. 2014.

GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo. Atlas. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2014

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23. 2009. Disponível em: <<http://www.cggamg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65>>. Acesso em: 05 set. 2014.

MENESES, A. F. de; PETER, M. da G. A. Evidenciação das Demonstrações Contábeis: Um Estudo sob a Óptica do Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012. 1 CD-ROM.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 526.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares de; MOURA, Heber José de; BARBOSA, João Victor. Análise das metodologias e técnicas de pesquisas adotadas nos estudos brasileiros sobre balanced scorecard: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006. In: Congresso ANPCONT, 2007. **Anais do I Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**. Gramado, 2007. On-line.

PORTAL DE TRANSPARENCIA DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Balço do Estado de Pernambuco**. Disponível em:<<http://www.transparencia.pe.gov.br>>. Acesso em 25 set. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE ALAGOAS (SEFAZ). **Balço do Estado de Alagoas**. Disponível em:< <http://www.sefaz.al.gov.br>>. Acesso em 26 jul. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DA BAHIA (SEFAZ). **Balço do Estado da Bahia**. Disponível em:<<http://www.sefaz.ba.gov.br>. Acesso em 25 jul. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO CEARÁ (SEFAZ). **Balço do Estado do Ceará**. Disponível em:<<http://www.sefaz.ce.gov.br/>. Acesso em 23 ago. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO MARANHÃO (SEFAZ). **Balço do Estado do Maranhão**. Disponível em:<<http://www.sefaz.ma.gov.br/>>. Acesso em 23 ago. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PIAUÍ (SEFAZ). **Balço do Estado do Piauí**. Disponível em:<<http://www.sefaz.pi.gov.br/>>. Acesso em: 28 jul. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SERGIPE. **Balço do Estado de Sergipe**. Disponível em:<<http://www.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 24 ago. 2014.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TORRES JÚNIOR, F.; SILVA, L. M. da. A importância do Controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, p.11-38. 2003.