



# XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

## **Ativo Intangível no Setor Público: percepção das Instituições Federais de Ensino Superior quanto ao cumprimento da NBC TSP 08**

**ARTUR ALVES DE ARAÚJO**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

**CARLA RENATA SILVA LEITÃO**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

### **RESUMO**

O objetivo do artigo é analisar a percepção dos profissionais de contabilidade das Instituições Federais de Ensino Superior quanto à aplicação da NBC TSP 08. Para isso, utiliza-se de pesquisa caracterizada como descritiva e de abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada através de questionário, cujas questões encontravam-se divididas em três blocos: perfil do profissional; grau de conhecimento e aplicação da nova norma; e utilidade e retorno resultantes da aplicação da norma. O questionário foi elaborado através da ferramenta disponibilizada pelo *Google Docs* e enviado através de *e-mails* para os departamentos contábeis das instituições federais. O universo de pesquisa foi composto por 63 Instituições Federais de Ensino Superior- IFES, sendo a amostra composta por 24 destas instituições. Como resultado, observou-se que ainda há deficiências quanto à adoção da nova norma, o que pode trazer riscos para a correta evidenciação dos ativos intangíveis das universidades federais. Apesar de a maioria dos profissionais respondentes ter nível de especialização e metade ter mais de dez anos de experiência, o nível de conhecimento quanto ao tema em questão ainda é apenas razoável. O mesmo se pode dizer quanto ao nível de aplicação na prática dos itens da norma. No entanto, pôde-se constatar que a maioria dos profissionais reconhece importância da informação sobre o ativo intangível e que estes acreditam que a aplicação da norma pode contribuir na geração de informação útil para tomada de decisão nas instituições em que exercem suas atividades, tendo em vista que os ativos intangíveis são contabilizados em todas as instituições.

**Palavras chave:** Ativo Intangível, Setor público, Contabilidade Aplicada ao Setor Público.



# XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

## 1 INTRODUÇÃO

A adoção recente das normas contábeis aplicadas ao setor público traz muitos desafios aos profissionais de contabilidade. A convergência das normas internacionais pelo setor público brasileiro é responsável por diversas mudanças ocorridas recentemente, na qual o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em acordo com o *International Federation of Accountants* (IFAC), passou a adotar as novas Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, denominadas NBC TSP.

Baseadas nos pronunciamentos emitidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Board*, a convergência das normas visa o aumento da transparência nas informações divulgadas pelo setor público, considerando que diferentes tradições políticas, econômicas e culturais dão origem a diversos sistemas contábeis aplicados ao setor público em diferentes países (Macêdo & Klann, 2014). Analisando o desenvolvimento mais recente da norma contábil no Brasil, pode-se afirmar que um processo semelhante, do ponto de vista da regulação, está em fase de constante desenvolvimento no país.

Apesar de a harmonização trazer diversas mudanças, algumas normas impactaram mais significativamente as atividades operacionais do contador. A adoção do princípio da competência foi uma das mudanças mais importantes no âmbito público, fazendo com que ativos, passivos, receitas, custos e despesas sejam devidamente reconhecidos, proporcionando a evidenciação da informação contábil (Piccoli & Klann, 2015).

Nesse contexto, o ativo intangível vem ganhando destaque em termos de importância na formação do valor de um órgão público. Tal valoração tem influência na estrutura das organizações públicas em decorrência do déficit público, gerando a preocupação dos gestores públicos com a melhoria da produtividade e de sistemas de desempenho de seus ativos, redução de custos e desenvolvimento de planos estratégicos de longo prazo (Stradioto, 2017). A partir do momento em que a contabilidade pública passa por mudanças direcionadas ao processo de melhoria da qualidade de evidenciação da informação contábil, na qual se destaca o enfoque patrimonial da contabilidade pública, a evidenciação dos ativos intangíveis torna-se imprescindível.

Dessa forma, houve a necessidade de estabelecer critérios para o tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público, o que ocorreu com a elaboração da NBC TSP 08, emitida em setembro de 2017. O sucesso econômico é cada vez mais baseado na efetiva utilização dos ativos intangíveis, mas, apesar de sua significância, a literatura revela baixo nível de interesse em sua identificação, mensuração e divulgação, especialmente no setor público (Bunget, Blidisel, Feleaga & Popa, 2014).

Acredita-se que os profissionais de contabilidade precisam atentar para as mudanças, ainda mais considerando que só recentemente o ativo intangível passou a ser reconhecido e evidenciado nas demonstrações contábeis do setor público.

Dado o exposto, o objetivo do artigo é analisar a percepção dos profissionais de contabilidade das Instituições Federais de Ensino Superior quanto à aplicação da NBC TSP 08, verificando aspectos relacionados ao perfil dos profissionais, conhecimento da nova norma e a verificação do nível de relevância dos ativos intangíveis nestas instituições.

Com esse objetivo atribuído, o artigo busca contribuir com o entendimento da percepção de profissionais da área pública quanto à adoção das NBCASP, com foco no cumprimento das normas voltadas ao ativo intangível, apresentando as particularidades e dificuldades contábeis quanto ao entendimento e adoção da NBC TSP 08.



# XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Ativo Intangível

O ativo intangível pode ser considerado um dos temas mais complexos na contabilidade, o que contribui para o interesse de pesquisadores e para as discussões no âmbito das normas contábeis.

Kaufmann e Schneider (2004) constataram que existe uma grande quantidade de terminologias quanto ao tema. E, apesar do alto nível de interesse de pesquisadores sobre intangível, não existe um consenso sobre termos e definições. Termos como intangíveis, ativos intangíveis, capital intangível, capital intelectual e propriedade intelectual são utilizados com diferentes definições. Em alguns casos, as definições permanecem em níveis muito abstratos.

Polo e Rodríguez (2017) analisaram que o interesse em ativos intangíveis data de mais de uma década, quando numerosos pesquisadores se concentraram em analisar a importância de fazer investimentos alternativos àqueles feitos em ativos tangíveis e na correspondente expectativa de maior rendimento para aqueles que possuem caráter imaterial. Os autores citam como exemplos: a capacidade de uma organização inovar e lançar novos produtos e serviços no mercado, sua reputação e imagem, sua capacidade de estabelecer um relacionamento estável com clientes e fornecedores ou a motivação de seus funcionários, que são atualmente considerados fundamentais para alcançar o sucesso nos negócios.

De acordo com Gerpott, Thomas e Hoffmann (2008), os ativos intangíveis das organizações receberam um nível crescente de atenção tanto na pesquisa acadêmica quanto na prática administrativa. Em seu estudo sobre divulgação de ativos intangíveis, os autores consideram que os termos “ativos intangíveis”, “intangíveis” e “capital intelectual” são utilizados como sinônimo, na qual se referem a todos os tipos de fatores intangíveis dentro de uma empresa, independente de sua responsabilidade ou proteção legal.

Nessa conjuntura, Zanini e Calvo (2006) fazem uma distinção entre capital intelectual e ativo intangível, pois, muitas vezes são usados como sinônimos. Para os autores, apesar de não ser um erro, considerando o contexto, é possível diferenciar seus conceitos ao afirmar que o capital intelectual é um ativo mais geral, sendo estudado em diversas áreas do conhecimento, enquanto que o intangível configura-se como um conceito mais restritivo, uma vez que é frequentemente usado em normas contábeis emitidas por órgãos reguladores.

Na definição de Hendriksen e Van Breda (1999), os ativos intangíveis são bens incorpóreos, que são mais reconhecidos como direitos e serviços, e que podem gerar benefícios econômicos prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados. Os autores afirmam que, por não serem tocados, ou não terem corpo, os ativos intangíveis são incorpóreos e que são difíceis de serem medidos. Contudo, isso não implica em afirmar que por não possuírem substância não podem ser considerados ativos, devendo obedecer às mesmas regras para reconhecimento de ativo.

Nesse sentido, Iudícibus, Martins, Gelbke e Santos (2010) também afirmam que para o reconhecimento do ativo intangível é necessário que o recurso seja controlado pela entidade como resultado de eventos passados e que traga benefícios econômicos futuros prováveis.

Os ativos intangíveis são representados geralmente por alguns tipos específicos, como direitos autorais, patentes, franquias, marcas, goodwill, direitos autorais, concessões públicas, direitos de exploração, entre outros (Silva, Souza & Klann, 2017).

Schmidt e Santos (2009) definem que a maioria dos intangíveis corresponde à definição de ativo e são reconhecidamente relevantes, porém existe a dificuldade de avaliação dos mesmos. Considerando a dificuldade de reconhecimento dos ativos intangíveis, Kaplan e Norton (2004)



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

afirmam que há dificuldade das organizações em gerenciar esses ativos, considerando sua mensuração subjetiva.

Hasprová, Brabec e Rozkovec (2018), relatam que os ativos intangíveis existentes em empresas e outras instituições podem ser definidos sob diferentes perspectivas. Cada um deles é aplicável em diferentes situações, dependendo dos objetivos de definir, reconhecer e mensurar os ativos intangíveis. Portanto, as seguintes perspectivas podem ser distinguidas:

- Perspectiva de proteção legal: os ativos intangíveis são especificados detalhadamente em normas jurídicas;
- Perspectiva de gestão: em organizações diferentes, coisas distintas são consideradas como ativos intangíveis;
- Perspectiva contábil: refere-se à definição, reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis de acordo com diversos sistemas contábeis e em diferentes entidades contábeis.

No cenário normativo, diversas são as definições quanto ao termo ativo intangível, bem como há um arcabouço extenso de regras e exceções para fins de mensuração e reconhecimento.

Percebe-se que a definição de ativo intangível estabelecida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) está alinhando com a norma emitida pelo International Accounting Standing Board (IASB), em decorrência do processo de harmonização das normas internacionais que ocorre no Brasil. Esse mesmo processo está sendo seguido pelo setor público, que igualmente segue a mesma linha conceitual das normas já citadas. Essas definições podem ser visualizadas na tabela 1. Seguindo o mesmo passo, no que se refere à norma jurídica aplicada às sociedades anônimas, a Lei nº 6.404 (1976), ao ser alterada pela Lei nº 11.638 (2007), passou a incluir o “intangível” classificado no grupo de ativo não circulante.

Tabela 1

### Definições normativas para ativo intangível

Norma	Definição
CPC 04	Ativo não monetário identificável sem substância física.
IAS 38	
NBC TSP 08	
IPSAS 31	
Lei nº 6.404/76	Direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.
MCASP	É um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

Fonte: elaborado pelos autores

No âmbito público, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público, NBC TSP nº 08, de setembro de 2017, é baseada na IPSAS 31 – International Public Sector Accounting Standards Board. Já o manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) também traz a definição de ativo intangível, além de também orientar os gestores dos três níveis de governo sobre reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis.

Sobre a questão do reconhecimento e mensuração do ativo intangível, Hasprová, Brabec e Rozkovec (2018) verificaram que na prática, existem alguns problemas relativos a esses aspectos. Por exemplo, a especificação exata dos ativos intangíveis, sua classificação ou determinação do momento em que são reconhecidos. Além disso, a mensuração de ativos intangíveis é normalmente complicada, assim como a determinação de sua vida útil. A decisão sobre o reconhecimento de



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

ativos intangíveis geralmente depende da probabilidade de se obter benefícios futuros esperados do investimento em ativos intangíveis.

No que diz respeito à determinação da vida útil, Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que esta poderá ser definida ou indefinida. E, uma vez que o valor inicial é determinado, os principais fatores a serem estimados são a vida útil e o ritmo de alocação aos vários períodos da vida útil do ativo, sendo que geralmente o valor residual ou de liquidação é inexistente ou insignificante. No entanto, os autores alertam que a determinação da vida útil de ativos intangíveis é difícil, pois cada ativo tende a ser especial, fazendo com que a experiência não tenha grande utilidade nesse processo.

Por sua vez, Schmidt e Santos (2009) consideram que se um ativo intangível tem vida útil definida, mas não tem uma estimativa precisa dessa vida útil, ele será amortizado sobre a melhor estimativa de sua vida útil. O método de amortização refletirá o padrão no qual os benefícios econômicos do ativo serão consumidos ou utilizados.

No entanto, ao comentar a questão sob a ótica das universidades públicas, Hasprová, Brabec e Rozkovec (2018) afirmam que na prática os ativos intangíveis divulgados nas demonstrações das universidades públicas são, em grande parte, os resultados de atividades criativas intelectuais, incluindo projetos de pesquisa e desenvolvimento. Tais resultados podem ser reconhecidos como ativos tangíveis ou intangíveis (na forma de patentes, projetos de utilidade etc.). Esses projetos científicos geralmente duram por um período mais longo, geralmente vários anos. Ainda segundo os autores, para refletir a redução no valor da vida útil, mediante amortização, o método linear é geralmente usado. Este método depende da duração da vida útil do ativo intangível

### 2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

A contabilidade pública no Brasil é regulamentada por diversos normativos legais que versam sobre os aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial. A Lei nº 4.320 (1964), recepcionada pela Constituição Federal de 1988, é um dispositivo legal que regulamenta a contabilidade pública no Brasil até os dias de hoje.

Antes considerada apenas relevante nos aspectos orçamentário e financeiro, atualmente a contabilidade pública está vivenciando um processo de melhoria quanto à qualidade da evidenciação da informação, que mesmo sendo complexo e inovador, visa tornar as informações contábeis dos entes mais compreensíveis, úteis e confiáveis aos usuários, auxiliando tomadas de decisões mais seguras (Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti, 2015).

Nesse sentido, Mapurunga, Meneses e Peter (2011) enfatizam que através do processo de convergência das normas internacionais, está emergindo uma nova perspectiva, que é o enfoque patrimonial. Fundamentado no IFAC (International Federation of Accountants), o CFC buscou se mobilizar a fim de inserir o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

A tabela 02 demonstra os principais e atuais instrumentos normativos vigentes que orientam a contabilidade pública no Brasil. Para a elaboração deste estudo, será analisada com detalhes apenas a NBC TSP relativa ao ativo intangível no setor público, conforme será apresentado na próxima seção.

Tabela 2

#### Normativos aplicados à contabilidade pública no Brasil

Norma	Descrição
Lei nº 4.320/1964	Estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

	Distrito Federal.
Lei Complementar nº 101/2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
Lei nº 10.180/2001	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.
NBC TSP	São as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela IFAC; e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Públicas editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais.
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 7ª edição – válido a partir do exercício de 2017.

Fonte: elaborado pelos autores.

### 2.3 NBC TSP 08 – Ativo Intangível

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), identificadas pela sigla NBC TSP, objetivam aprofundar dispositivos contidos na Lei nº 4.320 (1964), referente à eficácia e à efetividade, especialmente no que se refere ao cumprimento dos objetivos de promover a integração entre os planos, a implantação de um sistema de custos e o regime de competência também para as receitas. Ou seja, as NBC TSP adotam um viés de transição da cultura orçamentária para uma cultura mais patrimonial (Ravanello, Marcuzzo & Frey, 2015).

Em 2007, a criação pelo CFC do Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGCB) ocorreu com o objetivo de proporcionar um processo de convergência para as normas internacionais, fortalecendo assim o compromisso formal do governo para a harmonização da contabilidade no setor público (Almeida, 2015).

Dessa maneira, foi editada em 22 de setembro de 2017 a NBC TSP 08. Considerando o processo de convergência aos padrões internacionais, a norma é mais precisamente baseada no IPSAS 31 – *Intangible Assets* e tem o objetivo de estabelecer tratamento contábil dos ativos intangíveis abordando aspectos de reconhecimento, mensuração do valor contábil e exigências para divulgação específica para esse ativo.

De acordo com a norma, para que um ativo intangível no setor público seja identificável, dependerá se o mesmo é controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso não atenda as definições da norma, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna será reconhecido como despesa (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08, 2017).

Neste âmbito, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público coloca as entidades públicas sob a obrigação de reconhecer ativos intangíveis no balanço, atendendo a três atributos críticos de identificabilidade, controle e benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço (Bunget, Blidisel, Feleaga & Popa, 2014).

Para que seja identificável, é necessário que o ativo intangível seja separável ou que resulte de acordos vinculantes. A norma estabelece que para ser separável, o intangível precisa ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado. Os acordos vinculantes podem resultar de contratos ou outros direitos legais sobre o bem, independente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08, 2017).

Já com relação com controle do ativo, tal fato ocorre quando a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso, bem como o domínio de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios (Norma Brasileira de Contabilidade



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

NBC TSP 08, 2017). Percebe-se que o conceito de controle da norma pública é idêntico ao do CPC nº 04/2008. A ausência de diretos legais sobre os bens intangíveis podem dificultar comprovação do controle. Na visão de Schmidt e Santos (2009), o termo controle engloba também o conceito de posse e propriedade.

Por fim, os benefícios gerados pelo bem podem incluir receitas da venda de produtos ou serviços, redução de custos resultantes do uso do ativo ou outros benefícios para a entidade pública (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08, 2017).

Para o reconhecimento de um ativo intangível no setor público, é necessário atender aos critérios de definição definidos na norma. É preciso, portanto, que a entidade demonstre que o bem atenda a definição de ativo intangível e aos critérios de reconhecimento, que serão somente se:

- For provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados relacionados ao ativo sejam gerados para a entidade;
- O custo ou valor justo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Para fins de mensuração, ao reconhecer o ativo intangível, o mesmo será contabilizado inicialmente ao custo de aquisição. Caso seja adquirido através de transação sem contraprestação, o custo inicial na data de aquisição será mensurado pelo valor justo. (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08, 2017). O MCASP (2017) complementa ao informar que os intangíveis são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva amortização acumulada ou perdas por redução ao valor recuperável (*impairment*). Também destaca que a eventual impossibilidade de sua valoração deve ser evidenciada em notas explicativas.

Sobre a vida útil e a amortização dos ativos intangíveis, a norma estabelece que os ativos com vida útil sejam amortizados com base na sua vida útil. Já o ativo com vida útil indefinida, não deve ser amortizado. Este por sua vez será considerado com vida útil indefinida quando não existe limite previsível para o período durante o qual o ativo vai gerar fluxos de caixa ou fornecer potencial de serviços para a entidade (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08, 2017). A norma determina que o método de amortização precisa refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviços previsto pela entidade pública.

Ainda de acordo com a NBC TSP 08 (2017), podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável ao longo de sua vida útil. Pode ser o método linear, saldos decrescentes e de unidades produzidas. A amortização será iniciada no momento em que o ativo estiver disponível para uso e cessará na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou quando desreconhecido, o que ocorrer primeiro.

### 2.4 Estudos Anteriores

Diversos estudos vêm abordando a adoção das novas práticas contábeis do setor público, levando em consideração o atual momento de convergência das normas. A percepção dos contadores, técnicos e demais servidores envolvidos quanto a adoção das normas foi pesquisada por diversos autores. Alguns também estudaram a aplicação das normas em instituições de ensino.

Quando da aplicação das normas de contabilidade, Cavalcante, Aquino, Israel e Ceolin (2017) elaboraram um estudo sobre a percepção dos contabilistas do Instituto Federal de Alagoas (IFAL) quanto à aplicação das normas brasileiras de contabilidade naquele órgão, buscando investigar a utilidade dos critérios e procedimentos para avaliação e mensuração relacionados à NBC T 16.10. Os resultados indicaram que a percepção dos contabilistas foi positiva, na qual os entrevistados reconhecem que a norma traz melhoria de qualidade da informação contábil no setor público.



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

O trabalho de Farias, Will e Flach (2012) também teve como objetivo verificar e comparar os procedimentos e normatizações contábeis relacionadas à avaliação, mensuração e depreciação, amortização e exaustão de ativos nas Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras. Os dados obtidos indicaram que existe grande diferença entre o exigido pelas normas e o que é realizado na prática, considerando que não existia razão de um entendimento de gestão da informação com um enfoque predominantemente orçamentário.

Quanto à mudança de paradigma da contabilidade aplicada ao setor público, não mais vista como exclusivamente pelo enfoque orçamentário, Nascimento, Santos, Zittei e Arnosti (2015) buscaram demonstrar as principais mudanças, desafios e ganhos com a implantação das novas normas, analisando como os profissionais estão enfrentando as mudanças. Os resultados indicaram que na percepção dos pesquisados, a implantação das novas normas irá resgatar o objeto da contabilidade como sendo o patrimônio.

Levando em consideração o ativo intangível no setor público, o estudo de Macêdo e Klann (2014), sobre a NBCASP nas unidades da federação, identificou que no exercício de 2011 houve um grande avanço quanto ao registro do intangível por parte dos entes públicos.

Stradioto (2017) desenvolveu um estudo sobre a evidenciação dos ativos intangíveis dos municípios que fazem parte do Conselho Regional de Desenvolvimento (COREDE), analisando se os balanços divulgados seguem as normas de divulgação constantes no MCASP. O estudo concluiu que apesar dos avanços quanto à normatização, os órgãos ainda não cumpriam as exigências, deixando de lado a boa divulgação.

Marques, Santos e Gouveia (2011) realizaram um estudo quanto à evidenciação do intangível nas demonstrações contábeis na área privada, analisando informações divulgadas por companhias abertas vencedoras do 13º Prêmio ANEFAC - FIPECAFI - SERASA EXPERIAN. - Troféu Transparência. Nesse segmento, o estudo chegou à conclusão que a maioria das demonstrações atendeu às normas de divulgação vigentes.

O estudo do valor do intangível em Instituições de Ensino Superior (IES), conduzido por Moura, Ferreira, Sousa & Ponte (2005), e que tinha um viés mais voltado para a gestão do capital humano em instituições públicas e privadas, demonstrou a unanimidade dos gestores das IES na importância atribuída aos investimentos no capital humano, bem como na importância de um método que identificasse o retorno desses investimentos.

Destaca-se ainda o trabalho de Padrtová (2013), que elaborou uma pesquisa aplicada a Universidades Públicas na República Tcheca com o objetivo de determinar se os ativos intangíveis gerados internamente são reconhecidos nos balanços das universidades. A pesquisa constatou que 95% das universidades não apresentam em seus balanços ativos intangíveis gerados internamente.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa é classificada, quanto aos objetivos, como sendo de caráter descritivo, isto é, visa descrever características de uma determinada população com a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (Gil, 1999). Quanto à abordagem, a pesquisa enquadra-se como quantitativa, pois leva em consideração traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las, recorrendo ao uso de técnica estatística (Prodanov & Freitas, 2013).

Para cumprir o objetivo, foi aplicado um questionário, adaptado de Silva e Rosa (2015), o qual foi dividido em três blocos com questões sobre (1) perfil do profissional, (2) grau de conhecimento e aplicação da norma, (3) utilidade/retorno da aplicação da norma.

O universo pesquisado abrangeu 63 instituições federais de ensino superior. O período de respostas aos questionários compreendeu entre os dias 04 e 22 de junho de 2018. O questionário foi



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

elaborado através da ferramenta disponibilizada pelo Google Docs e enviados através de *e-mails* para os contadores e técnicos e contabilidade dos departamentos contábeis das instituições federais. Também foram realizadas ligações telefônicas com os servidores. Do universo, foi obtida uma amostra com 24 instituições, composta pelas instituições que responderam ao questionário, cuja composição pode ser observada na tabela 3.

Tabela 3

### Dados da amostra da pesquisa

<b>Órgão</b>	<b>Profissional</b>
Universidade Federal de Pernambuco	Contador
Universidade Federal Fluminense	Contador
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	Contador
Universidade Federal do Sul da Bahia	Contador
Universidade Federal Rural da Amazônia	Contador
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	Contador
Universidade Federal de Alfenas	Contador
Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	Contador
Universidade Federal de Juiz de Fora	Contador
Universidade Federal de Santa Maria	Contador
Universidade Federal de Itajubá	Contador
Universidade Federal do Pará	Contador
Universidade Federal do Oeste da Bahia	Contador
Universidade Federal Rural do Semiárido	Contador
Universidade Federal de Uberlândia	Contador
Universidade Federal do Tocantins	Contador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	Contador
Universidade Federal do Cariri	Contador
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	Contador
Universidade Federal do Triângulo Mineiro	Contador
Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	Contador
Universidade Federal de Itajubá	Contador
Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco	Técnico em Contabilidade
Universidade Federal Rural de Pernambuco	Técnico em Contabilidade
<b>Total</b>	<b>24</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Após a coleta dos dados, procedeu-se a tabulação destes com o objetivo de se obter as frequências das respostas.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, foram verificados os perfis profissionais dos respondentes, conforme apresentado nas tabelas 4, 5 e 6. A análise das características buscou definir qual o cargo ocupado pelo respondente, qual a sua formação acadêmica e tempo de experiência no serviço público.



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Os resultados indicaram que os a grande maioria dos servidores que atuam no departamento contábil das Universidades Federais pesquisadas são contadores e pós-graduados, o que indica um nível de especialista desses profissionais. Já o tempo experiência no serviço público variou consideravelmente, sendo que 16,7% possuem alto nível de experiência com mais de 20 anos de atuação, enquanto 25% tem até 5 anos de experiência.

Tabela 4  
**Cargo dos respondentes da pesquisa**

Cargo	Frequência	Percentual (%)
Contador	22	91,70%
Técnico em contabilidade	2	8,30%
Total	24	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5  
**Tempo de Experiência**

Tempo	Frequência	Percentual (%)
Até 5 anos	6	25%
Entre 6 e 10 anos	6	25%
Entre 11 e 15 anos	6	25%
Entre 16 e 20 anos	2	8,30%
Mais de 20 anos	4	16,70%
Total	24	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6  
**Formação Acadêmica**

Formação	Frequência	Percentual (%)
Graduado	1	4,20%
Pós Graduação	17	70,80%
Mestrado	5	20,80%
Doutorado	1	4,20%
Total	24	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No bloco seguinte buscou-se verificar qual o grau de conhecimento e aplicação que os profissionais de contabilidade das Universidades Federais possuem com relação à NBC TSP 08 – Ativo Intangível.

A primeira questão desse bloco indagava, através de uma escala tipo Likert que variava de 1 (nível de conhecimento muito fraco) até 5 (nível de conhecimento muito bom), sobre o grau de conhecimento quanto à aplicação da norma NBC TSP 08. Os resultados podem ser visualizados na Tabela 7.

Tabela 7  
**Grau de conhecimento quanto à aplicação da NBC TSP 08**

	Muito Fraco	Fraco	Razoável	Bom	Muito Bom	Total
--	-------------	-------	----------	-----	-----------	-------



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Grau de conhecimento	2 (8,3%)	2 (8,3%)	10 (41,7%)	7 (29,2%)	3 (12,5%)	<b>24</b> <b>(100%)</b>
----------------------	-------------	-------------	---------------	--------------	--------------	----------------------------

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os dados da pesquisa, constata-se que o grau de conhecimento com relação à aplicação da nova norma situa-se entre razoável (41,7%) e bom (29,2%).

A segunda questão desse bloco indagava sobre o nível de aplicabilidade da norma NBC TSP 08 na instituição. Para isso, foi usada uma escala tipo Likert que variava de 1 (nível de aplicabilidade muito fraco) até 5 (nível de aplicabilidade muito bom). O nível de aplicabilidade dos critérios estabelecidos nos itens da NBC TSP 08 nas instituições encontra-se no patamar entre fraco (20,8%) e razoável (54,2%), conforme demonstrado na tabela 8.

Tabela 8

### Nível de aplicabilidade da NBC TSP 08

	Muito Fraco	Fraco	Razoável	Bom	Muito Bom	Total
Nível de aplicabilidade	3 (12,5%)	5 (20,8%)	13 (54,2%)	3 (12,5%)	0 (0,0%)	<b>24</b> <b>(100%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que os servidores ainda não possuem um grau de conhecimento ideal da nova norma, bem como não estão aplicando os conceitos sobre ativo intangível no setor público às instituições a qual exercem a profissão.

Por conseguinte, também se analisou se os servidores obtiveram algum tipo de curso de capacitação ou treinamento sobre ativo intangível no setor público. Os resultados da amostra revelaram que apenas um servidor (4,3%) obteve algum curso sobre ativo intangível, o que indica a necessidade urgente de programas de cursos e treinamentos direcionados aos profissionais sobre o tema.

Ainda no segundo bloco, foi analisado se o profissional teria alguma dificuldade para adotar a norma na instituição em que atua. Esta análise foi realizada através de uma escala Likert que variou de 01 ponto (nível de dificuldade muito alto) até 05 pontos (nível de dificuldade muito baixo), conforme dados da tabela 9:

Tabela 9

### Grau de dificuldade para adoção da NBC TSP 08 na IFES

	Muito Alto	Alto	Razoável	Baixo	Muito Baixo	Total
grau de dificuldades quanto à adoção da norma	0 (0,0%)	4 (16,7%)	9 (37,5%)	8 (33,3%)	3 (12,5%)	<b>24</b> <b>(100%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da amostra demonstraram que a maioria dos profissionais acredita que o grau de dificuldade para adoção da norma na instituição é entre razoável (37,5%) e baixo (33,3%).



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Depreende-se que os profissionais, apesar da falta de treinamento e conhecimento adequado da norma, estão dispostos a aplicar a nova norma a fim de gerar informação contábil em acordo com as novas regras.

A última questão do segundo bloco verificou se os servidores acreditam que a estrutura do sistema de informação da instituição é ou não suficiente para a aplicação da norma. O resultado da amostra demonstrou que 73,9% dos servidores acreditam que a estrutura do sistema de informação não contempla uma estrutura capaz de facilitar a adoção da nova norma, o que revela também a necessidade de o sistema ser capaz de registrar e processar informações acerca do ativo intangível de maneira mais eficiente.

Por fim, o bloco 03 objetivou analisar como a NBC TSP 08 poderia contribuir, em termos de utilidade na geração de informação contábil, tanto para o setor público de um modo geral quanto para a instituição em que os servidores atuam especificamente.

A primeira questão procurou verificar se o servidor acreditava que a adoção da norma traria algum benefício para o setor público de um modo geral. Os resultados indicaram que a maioria dos servidores (75%) acredita que a norma trará benefícios ao setor, enquanto 25% não soube responder. Esse resultado traduz a importância que a norma tem em termos de relevância da informação sobre o ativo intangível aplicado ao setor público.

Já a segunda questão questionava se o servidor acreditava que a informação sobre ativo intangível teria alguma importância para a instituição em que o mesmo atua. A maioria (87,5%) também demonstrou que as informações sobre ativo intangível são importantes para a instituição de ensino que atuam.

Assim, o resultado do terceiro bloco de perguntas revelou que os servidores estão cientes dos benefícios que a NBC TSP 08 pode trazer para fins de avaliação, classificação e mensuração dos ativos intangíveis no setor público. A informação sobre intangível também foi considerada importante para as instituições de federais de ensino da amostra.

### 5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar a percepção dos profissionais de contabilidade das universidades federais quando a adoção da NBC TSP 08 – Ativo Intangível, utilizando uma amostra de 24 instituições.

Os dados deixaram evidente que ainda há deficiências quanto à adoção da nova norma, o que pode trazer riscos para a correta evidenciação dos ativos intangíveis das universidades federais. Apesar de a maioria dos profissionais respondentes terem nível de especialização e que metade tem mais de dez anos de experiência, o nível de conhecimento quanto ao tema em questão ainda é apenas razoável. O mesmo se pode dizer quanto ao nível de aplicação na prática dos itens da norma, que ainda pode ser considerada recente, sendo que mesma foi aprovada em 22 de setembro de 2017.

Embora tenha sido observado que o grau de dificuldade para adoção da norma não foi considerado alto, de modo geral, chama a atenção a carência de treinamentos pertinentes ao tema, principalmente se for levado em conta que a norma deve ser aplicada obrigatoriamente a partir de primeiro de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08, 2017).

O correto reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos intangíveis pode contribuir para o processo de *accountability* e traz mais transparência à utilização dos recursos públicos. Durante a pesquisa foi constatado que os profissionais reconhecem essa importância e que a aplicação da norma pode contribuir na geração de informação útil para tomada de decisão nas



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

instituições em que exercem suas atividades, tendo em vista que os ativos intangíveis são contabilizados em todas as instituições.

É importante salientar que a nova norma possui elementos complexos e sua completa e correta adoção requer conhecimentos específicos, sendo necessário o apoio institucional que direcionem os profissionais destas instituições para obtenção dos conhecimentos necessários. Nesse contexto, pode-se presumir que o processo de evolução da contabilidade pública no Brasil está ocorrendo, visando permitir uma representação fidedigna dos recursos intangíveis e consequentemente evidenciar o patrimônio público mais próximo da realidade.

Portanto, o processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público exige o aprimoramento e atualização dos profissionais do setor público de um modo geral. Ressalte-se que o presente estudo foi aplicado a um segmento específico do setor público, sendo recomendado o estudo da percepção e/ou aplicação da NBC TSP 08 em outros segmentos públicos.

### REFERÊNCIAS

- Almeida, A. S., (2015). *A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica*. (Dissertação de mestrado). Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Beuren, I. M. (Coord.) (2009). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Bunget, O.C., Blidisel, R.G., Feleaga, L. & Popa, I.E. (2014). Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities, *E+MEconomie a Management*, 17(3), 136-151. Retrieved from <https://search.proquest.com/openview/6faa5d067f2fe1a92ee4ac9c7cd82963/1?pq-origsite=gscholar&cbl=39163>
- Cavalcante, G. M., Aquino, M. M. F., Israel, S. M. B. & Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público – NBC TSP 16.10. *RIC – Revista de Informação Contábil*, 11(2), 1-18. Recuperado de <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/230377>
- Farias, S., Will, A. R. & Flach, L. (2012, novembro). A adoção dos procedimentos de avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão: um estudo sobre as Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/292>
- Gerpott, T. J., Thomas, S. E. & Hoffmann, A. P. (2008). Intangible asset disclosure in the telecommunications industry, *Journal of Intellectual Capital*, 9(1), 37-61. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/14691930810845795>
- Gil, A.C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5a ed.). São Paulo: Atlas.



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Hasprová, O., Brabec, Z., & Rozkovec, J. (2018). Intangible assets disclosed by public universities in Czech Republic. *Journal of International Studies*, 11(1), 67-79. Retrieved from doi:10.14254/2071-8330.2018/11-1/5
- Hendriksen, E. S. & Van Breda (1999), M. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- Iudícibus, S., Martins, E., Gelbcke, E. R. & Santos A. (2010). *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FIPECAFI. São Paulo: Atlas.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps: converting intangible assets into tangible outcomes*. A Harvard Business School Publishing Corporation.
- Kaufmann, L.; Schneider, Y. (2004). Intangibles: a synthesis of current research. *Journal of Intellectual Capital*, 5(3), 366-388. Retrieved from <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/14691930410550354>
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000* (2000). Estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)
- Lei Complementar nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976* (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)
- Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)
- Lei nº 4.320, 17 de março de 1964* (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. Recuperado de [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)
- Macêdo, F.F & 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. Recuperado de: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249>
- Mapurunga, P. V., Meneses, A. F. & Peter, M. G. (2011). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade dos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle*, 9(1), 87-107. Recuperado de <http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/100>
- Marques, J. A., Santos, R. F. & Gouveia, V. A. (2011). Análise da evidenciação do ativo intangível nas demonstrações contábeis. *Pensar Contábil*, 13(52), 45-54. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1194>



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Moura, S. F., Ferreira, F. N. H., Sousa, J. L. R. & Ponte, V. M. R. (2005). O valor do intangível em Instituições de Ensino Superior: um enfoque no capital humano. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, 7(18), 60-71. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/6463/o-valor-do-intangivel-em-instituicoes-de-ensino-superior--um-enfoque-no-capital-humano>
- Nascimento, J. O., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M. & Arnosti, J. C. M. (2015, setembro). A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil, 6. Recuperado de [http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/80\\_16.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/80_16.pdf).
- Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP (2017). Ativo Intangível. Recuperado de <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>
- Padrtová, M. (2013). Use of Accounting of Internally Generated Intangible Assets at Public Universities in the Czech Republic. *Littera Scripta*. 6(2), 104-113. Retrieved from <https://www.infona.pl/resource/bwmeta1.element.desklight-f0d47b30-3663-4555-8bbb-835dfa9c9837>
- Piccoli, M. R. & Klann, R.C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448. Recuperado de: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/410>
- Polo, F.C. & Rodríguez, C.R. (2017). Content analysis within intangible assets disclosure: a structured literature review, *Journal of Intellectual Capital*, 18(3), 506-543. Retrieved from: <https://doi.org/10.1108/JIC-11-2016-0123>
- Pronunciamento Técnico CPC-04 (2010) Ativo Intangível. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>
- Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. (2013). Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico (2a ed.). Rio Grande de Sul: Feevale.
- Ravanello, M., Marcuzzo, J. L. & Frey, M. R. (2015). Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista do CEPE*, 42, 114-131, Recuperado de <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/4818/4502>
- Rosa, F.S., Silva, L. C., & Soares, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidade y Negocios*, (10) 19, 27-42. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/2816/281642519003.pdf>.
- Schmidt, P. & Santos, J. L. (2009). *Avaliação de ativos intangíveis* (2a ed.). São Paulo: Atlas.



## XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Silva, A., Souza, T. R. & Klann, R. C. (2017). A influência dos ativos intangíveis na relevância da informação contábil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(31), 26-45. Recuperado de: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2017v14n31p26>
- Stradioto, J. P. (2017, dezembro). A evidenciação dos ativos intangíveis do COREDE da região central do rio grande do sul. *Anais do Congresso Brasileiro de Engenharia de Produção*, Ponta Grossa, PR, Brasil, 7. Recuperado de: [www.aprepro.org.br/conbrepro/2017/down.php?id=2848&q=1](http://www.aprepro.org.br/conbrepro/2017/down.php?id=2848&q=1)
- Zanini, F. A. M. & Calvo, L. C. (2006). Midiendo el capital intelectual de las empresas: propuesta de dos proxies. *Revista Base da UNISINOS*, 3(3), 297-310. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/285400339>