

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

MARCELA LORINI

**CONTRIBUIÇÕES AO ESTUDO DO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS ATIVOS
INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO**

**Porto Alegre
2018**

MARCELA LORINI

**CONTRIBUIÇÕES AO ESTUDO DO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS ATIVOS
INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade, modalidade Acadêmica, na área de concentração em Controladoria e Contabilidade.

Orientadora: Prof.^a Dra. Ângela Rozane Leal de Souza

**Porto Alegre
2018**

CIP - CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

Lorini, Marcela

Contribuições ao estudo do tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público / Marcela Lorini. -- 2018.

136 f.

Orientadora: Ângela Rozane Leal de Souza.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Porto Alegre, BR-RS, 2018.

1. Contabilidade Pública. 2. Ativos Intangíveis.
3. Intangíveis na administração pública. I. Souza, Ângela Rozane Leal de, orient. II. Título.

MARCELA LORINI

**CONTRIBUIÇÕES AO ESTUDO DO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS ATIVOS
INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade, modalidade Acadêmica, na área de concentração em Controladoria e Contabilidade.

Aprovada em: Porto Alegre, 12 de abril de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a. Dra. Ângela Rozane Leal de Souza - Orientadora
UFRGS

Prof. Dr. Paulo Schmidt
UFRGS

Prof. Dr. Marco Antônio dos Santos Martins
UFRGS

Prof. Dr. Ernani Ott
UNISINOS

À família e aos amigos, em especial ao meu marido, pela grande compreensão durante este período.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por seu amor infinito.

Ao meu marido, Vitor, pelo encorajamento e, principalmente, compreensão.

A todos os meus familiares, pelo incentivo e por compreenderem minhas ausências.

À minha orientadora, Prof.^a Dra. Ângela Rozane Leal de Souza, pela paciência e disponibilidade em esperar, com sutileza e respeito, e por confiar em mim.

Aos colegas de curso e professores, pelo apoio em todas as horas.

Aos professores doutores que contribuíram com seus conhecimentos na banca de qualificação – Ernani Ott e, principalmente, o professor Paulo Schmidt –, pelas valiosas colaborações em um momento crucial do desenvolvimento da pesquisa.

Aos colegas da UFRGS, pelo apoio, confiança e por entenderem minha ausência, especialmente Anderson, Ângela, Celso, Cybele, Luciana, Patrice e Valéria, pessoas que realmente acreditam e buscam o conhecimento.

Por fim, à colega Denise, contadora geral da UFRGS, por sugerir este tema, assunto cercado de dúvidas e dificuldades na aplicação prática.

Agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para que eu conseguisse não somente concluir esta dissertação, mas principalmente ampliar meus conhecimentos.

“Nossa maior fraqueza está em desistir.
O caminho mais certo de vencer é tentar mais uma vez.”
Thomas Edison

RESUMO

A partir de 2004, a Contabilidade Pública brasileira está passando por uma série de modificações na busca da adequação normativa, inclusive, para tratamento dos ativos intangíveis. Desde os primeiros esforços para a convergência da Contabilidade Pública com os padrões internacionais, com a criação de um grupo de estudos específico para esta finalidade, até 2014, o processo de implantação das mudanças não havia ocorrido na prática, apesar de todo o esforço do CFC, STN e Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. Porém, em 2015, com a adequação do sistema e a publicação da Portaria nº 548, foi fixado um cronograma para adoção gradual dos procedimentos contábeis patrimoniais até 2021. Este estudo teve como objetivo realizar uma série de apontamentos necessários ao tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público, dada sua obrigatoriedade a partir de 2019. Para tal foram revisados os aspectos normativos sobre ativos intangíveis que devem ser dispensados ao tratamento dos ativos intangíveis no setor público brasileiro. E os resultados obtidos foram que os maiores desafios a serem enfrentados pelos profissionais do setor público serão: (a) a busca pelo entendimento do conceito e definição do ativo; (b) a análise da incerteza e risco quanto à ocorrência dos benefícios econômicos futuros; (c) a verificação da relevância e confiabilidade da informação contábil; (d) a escolha de uma base de mensuração adequada; (e) a diferenciação entre os gastos com pesquisa e desenvolvimento; (f) a classificação e determinação da vida útil do ativo intangível, e; (g) avaliação de como aplicar estes procedimentos contábeis patrimoniais na área governamental. Tais desafios demandam capacitação dos funcionários, por meio do estudo da teoria contábil, das normas brasileiras e internacionais de contabilidade e das orientações específicas dos órgãos reguladores, e requerem apoio da gestão de cada instituição pública para que o tratamento se dê de acordo com as normativas e de forma efetiva.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Ativos intangíveis. Intangíveis na administração pública.

ABSTRACT

Brazilian Public Accounting has undergone a series of modifications in search for normative adequation, including the treatment of intangible assets, since 2004. From the earliest efforts to bring Public Accounting to international standards, with the creation of a specific study group for this purpose, by 2014, the process of implementing changes had not taken place in practice, despite the whole effort of the CFC, STN and Executive Secretariat of the Ministry of Finance. However, in 2015, with the system adequation and the publication of Order No. 548, a schedule was established for the gradual adoption of accounting procedures until 2021. This study aimed to make a series of necessary notes on the accounting treatment of intangible assets in the public sector, given its mandatory start in 2019. The results obtained were that the greatest challenges to be faced by the professionals of the public sector are: (a) the quest for understanding the concept and the definition of the asset; (b) the analysis of the uncertainty and risks regarding the occurrence of future economic benefits; (c) the verification of the relevance and reliability of the accounting information; (d) the choice of an appropriate measurement basis; (e) the differentiation between research and development expenses; (f) the classification and determination on the lifespan of the intangible asset; and (g) evaluation of how to apply these accounting procedures in the government area. These challenges require the training of employees, through the study of the accounting theory, the Brazilian and international accounting standards and specific guidelines of regulatory agencies, and require support of each public institution's management so that the treatment is effective and in accordance with the regulations.

Keywords: Public accounting. Intangible assets. Intangible assets in public administration.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Reconhecimento do ativo.....	28
Figura 2 - Ordem de observância das normativas no tratamento dos intangíveis no setor público.....	66
Figura 3 - Desenho da pesquisa	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Bases de avaliação do ativo a valor de entrada	37
Quadro 2 - Bases de avaliação do ativo a valor de saída	40
Quadro 3 - Conceitos e critérios de ativos intangíveis	44
Quadro 4 - Definições gerais de ativos intangíveis	45
Quadro 5 - Categorias possíveis para ativos intangíveis	46
Quadro 6 - Conceitos de pesquisa e desenvolvimento	56
Quadro 7 - MCASP - 7ª Edição - Especificações	64
Quadro 8 - Indicação de tratamento de intangíveis dentro das normativas	68
Quadro 9 - Critérios de identificação dos ativos intangíveis	70
Quadro 10 - Elementos incorpóreos que atendem ou não aos pré-requisitos de identificação	70
Quadro 11 - Reconhecimento de intangíveis dentro das normativas	73
Quadro 12 - Critérios de mensuração no reconhecimento inicial de ativos intangíveis	76
Quadro 13 - Modelos de mensuração após reconhecimento	76
Quadro 14 - Tratamento do manual do SIAFI relativo à amortização dos ativos intangíveis	80
Quadro 15 - Síntese do tratamento de ativos intangíveis, segundo a normatização brasileira.....	85
Quadro 16 - Principais registros contábeis acerca do tratamento dos ativos intangíveis	88
Quadro 17 - Principais desafios que devem ser observados no tratamento do intangível.....	115

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVOS	18
1.2.1	Objetivo geral	18
1.2.2	Objetivos específicos	18
1.3	DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	19
1.4	JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES.....	19
1.5	APRESENTAÇÃO DO ESTUDO.....	20
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	ATIVO	21
2.1.1	Reconhecimento	26
2.1.2	Mensuração	32
2.2	ATIVO INTANGÍVEL	42
2.2.1	Conceito e Critérios de ativo intangível	44
2.2.2	Categorias	45
2.2.3	Tipologia	47
2.2.4	Reconhecimento	58
2.2.5	Mensuração	59
2.3	LEGISLAÇÕES APLICADAS AO TRATAMENTO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	63
2.3.1	Normatização	67
2.3.2	Contabilização	84
2.4	CONTEXTO INTERNACIONAL	89
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	95
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	99
4.1	DESAFIOS	99
4.1.1	Definição do ativo	99
4.1.2	Incerteza e risco quanto à ocorrência dos benefícios econômicos futuros	100
4.1.3	Relevância da informação contábil	102
4.1.4	Confiabilidade da informação contábil	103

4.1.5	Base de mensuração adequada.....	105
4.1.6	Diferenciação dos gastos com pesquisa e desenvolvimento	106
4.1.7	Classificação e determinação da vida útil do ativo intangível	108
4.1.8	Aplicação dos procedimentos contábeis patrimoniais	110
4.1.9	Capacitação	112
4.1.10	Apoio da gestão	114
5	CONCLUSÕES	117
	REFERÊNCIAS.....	120
	APÊNDICE A – RELAÇÃO DE CONTAS DISPONÍVEIS NO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO - PCASP PARA O TRATAMENTO DE ATIVOS INTANGÍVEIS	134

1 INTRODUÇÃO

Nesta seção apresenta-se a contextualização do tema estudado, a definição do problema de pesquisa e de seus objetivos, além da delimitação, justificativa e contribuições pretendidas com a pesquisa. Por fim, apresenta-se a estrutura dessa dissertação.

A contabilidade pode ser pensada como a “linguagem dos negócios” (WARREN et al., 2009). Contudo, devido às particularidades de cada país, as práticas contábeis adotadas são diferentes. Assim, para a compreensão dessa linguagem e sua comparabilidade, observou-se a necessidade de buscar critérios contábeis harmônicos, ou seja, a harmonização contábil internacional (NIYAMA, 2010).

Sob esse enfoque, Weffort (2005) entende que esse é um processo no qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são reduzidas, sem, no entanto, deixar de atender às suas especificidades. Já para Niyama e Silva (2009), é a busca por uma linguagem comum. Na área privada, a convergência com as normas internacionais está relacionada à expansão do mercado e à necessidade de uma linguagem contábil comum (RIBEIRO; BIZERRA, 2011). Porém, na área pública, esta reforma pode ser vista como parte de uma reforma mais ampla de modernização da gestão pública (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; CHAN, 2010; GALERA; BOLÍVAR, 2007; RIBEIRO; BIZERRA, 2011).

Entretanto, essa transição implica mudanças fortes em termos operacionais e administrativos (ANDRADE; CARVALHO, 2013). Consoante com Ouda (2010), ao reconhecer que envolve significativas mudanças culturais, administrativas e técnicas, tem-se o desafio de implementar uma nova cultura profissional, o que será evidenciado no decorrer deste estudo.

É fato que a emissão pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e a adoção das IPSAS são vistas na literatura como um importante estímulo (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007) e ponto inicial crucial nas mudanças da contabilidade do setor público (GOMES; FERNANDES; CARVALHO, 2015). Outro importante incentivo é o acesso às normas prontas, sem a necessidade de dispêndio para elaboração de normas próprias (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013).

Conforme a IFAC (2010), as IPSAS adotam o regime de competências e normatizam o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação dos

atos e fatos contábeis. Convergem com as normas da área privada, as *International Accounting Standards* (IASs), mantendo, sempre que possível, o mesmo tratamento contábil, porém adaptando-as ao setor público. Essa convergência da contabilidade na área pública proporcionou uma aproximação entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Financeira empresarial (SALAROLI; ALMEIDA; GAMA, 2015).

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil (KOHAMA, 2013). Este ramo permite fazer o acompanhamento orçamentário, conhecer a composição patrimonial, levantar os balanços gerais e analisar o resultado econômico e financeiro (BRASIL, 1964). Entretanto, a Contabilidade Pública brasileira vem sendo utilizada como ferramenta de controle de gastos do executivo, servindo apenas para mensurar o atendimento do orçamento aprovado pelo legislativo (NIYAMA; SILVA, 2011).

Considerando-se que o enfoque orçamentário preponderou desde os primórdios contábeis, a transição para o enfoque patrimonial, com a contabilização pelo regime de competência, faz com que o processo de convergência provoque mudanças de impactos significativos na Contabilidade Pública, com a finalidade de aproximá-la de seu objeto e objetivo (SANTOS; ALMEIDA, 2012, FEIJÓ et al., 2017). Mudanças essas que afetam diretamente a prática contábil, tais como a avaliação e mensuração de componentes patrimoniais pelo valor justo, valor recuperável e registro contábil dos fatos com base na essência econômica em detrimento da forma jurídica (SANTOS; ALMEIDA, 2012).

Nesse sentido, em 2008, visando a intensificar o processo de convergência, o Ministério da Fazenda determinou, mediante a Portaria STN n. 184, que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, desenvolvesse ações para identificar as necessidades de convergência com as normas internacionais, com o objetivo de articular o processo. Além disso, a edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional a fim de auxiliar na elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas, em conformidade com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Em 2015, foi publicada outra Portaria, a STN n. 548, que previu prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais, trazendo em seu anexo o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), segundo o qual as IPSAS existentes atualmente serão convergidas até 2021 (CFC, 2016c).

Destaca-se que no segundo semestre de 2016, novo impulso foi dado ao processo de convergência pelo CFC com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) convergidas, principalmente da que estabelece a estrutura conceitual, ou seja, os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais normas e na elaboração e divulgação do Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público - RCPGs (FEIJÓ et al., 2017).

Trata-se de um processo longo que, segundo Herbest (2010), ocasionou dificuldades em diversos países para a adoção e concretização do regime de competência no setor público, tais como a ausência de dados históricos (Austrália), a complexidade das informações (Austrália e Ilhas Fiji), a falta de aptidões contábeis dos servidores públicos (Grécia, Ilhas Fiji, Itália) e o treinamento para pessoal do departamento de contábil (Grécia, Ilhas Fiji).

Coaduna-se com o estudo um levantamento efetuado pela *PricewaterhouseCoopers* (PWC) (2013) que detectou como maiores desafios enfrentados na adoção das IPSAS ou normas similares a carência de pessoal treinado, em decorrência da complexidade da contabilização pelo regime de competência, que exige maior expertise técnica na área contábil – não se limitando aos conceitos básicos e requerendo conhecimentos em áreas mais complexas, como a avaliação de patrimônio – e maior envolvimento por parte do pessoal que não atua na área contábil no processo de tomada de decisão; as exigências tecnológicas produzidas pela necessidade de integração de vários sistemas com o sistema contábil; a falta de comprometimento da alta administração e da classe política e o significativo custo de conversão; e, o impacto esperado sobre os números divulgados, sendo a preocupação referente à divulgação do nível real de passivos do setor público.

Situação idêntica foi encontrada em uma pesquisa feita pelo CFC em parceria com a STN. Evidenciou-se que as dificuldades apontadas focaram em duas questões: a tecnologia de informação (TI) e o capital humano (FEIJÓ, 2011).

Para Feijó (2013), a maior dificuldade para a implantação da nova contabilidade do setor público é a quebra de paradigmas e costumes enraizados na Administração Pública há quase meio século, exigindo adequação dos sistemas de informações contábeis e das rotinas ao novo modo de pensar o registro contábil. Países como Nova Zelândia, Canadá e Inglaterra, que são referências em

contabilidade no setor público, levaram mais de 10 anos para consolidar essas mudanças que ora estão sendo propostas no país (FEIJÓ, 2013).

Corroborando esse entendimento outra pesquisa, realizada na prefeitura de Manaus, que mapeou como dificuldades encontradas na adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade ao setor público a falta de incentivo para treinamento, a complexidade dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a falta de mudança nos processos administrativos para capturar a contabilidade por competência e gerar informação tempestiva (SANTOS, 2015).

Considerando os problemas detectados, para que o processo de transição ao regime de competência se dê de maneira mais simples e rápida, a base de estudo nº 14 da IFAC relaciona que um dos requisitos que devem ser observados é a adequação de recursos humanos e financeiros.

Nesse sentido, Sasso (2017) aponta que os entes públicos se depararam com dificuldades na adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade. Contudo, a partir de apoio institucional foi possível fazer a estruturação contábil, fornecer capacitações referentes ao assunto e tratar a mudança cultural com as áreas envolvidas no processo. A pesquisadora indicou, ainda, que a aplicação de tais normas é dificultada pelo distanciamento entre estas e a realidade da prática contábil. Isso foi retratado pela carência de normativas que regem ou regulamentem a contabilização dos procedimentos ou o registro; pela carência de orientações que auxiliem a superação de gargalos e dificuldades operacionais decorrentes da aplicação das normativas; e pela grande dificuldade de entendimento das normas, mesmo por profissionais mais experientes, e de sua incorporação nas atividades rotineiras.

Considerando a implantação recente das mudanças, não há respostas prontas para grande parte das situações. Tornam-se necessárias, assim, análises e sua construção, o que faz com que muitos entes ainda não estejam realizando os registros, dadas as suas peculiaridades (SASSO, 2017).

Existem muitos fatores que podem desencorajar a implantação das IPSAS, como os expostos por Bellanca e Vandernoot (2013), em decorrência do elevado trabalho que o processo enseja, por exemplo: o custo com treinamento, consultoria e sistemas informacionais. Além disso, quanto maior a complexidade da entidade, maior será o tempo despendido e mais difícil o processo. Percebe-se, no entanto, que o aprimoramento das informações corresponde ao principal fator motivacional

para adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade por alguns entes públicos (SASSO, 2017).

De acordo com Wynne (2012), em decorrência do regime de competência ter sido adotado, principalmente, por ser mais apropriado no contexto da Nova Gestão Pública, e não pela superioridade técnica, o custo na transição dos regimes no setor público pode ser superior aos benefícios gerados, uma vez que as informações produzidas raramente são utilizadas para adicionar eficiência à Administração Pública. Corroboram com essa ideia Borges et al. (2010), que afirmaram que a adoção compulsória do regime de competência pode resultar apenas na implantação do regime, não indicando, necessariamente, que tenha seu uso efetivado.

A todas essas dificuldades de ordem prática do processo de transição, somam-se temas complexos, como é o caso do tratamento de intangíveis. A adoção desses procedimentos contábeis patrimoniais está prevista, conforme o PIPCP, para entrada em vigor a partir de 2019, demandando conhecimentos acerca da conceituação, caracterização, mensuração e reconhecimento de ativos, além dos modelos de avaliação e amortização existentes.

Assim, após discorrer sobre o universo dessas argumentações, faz-se mister aludir ao problema de pesquisa que conduz este estudo.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Considera-se, aqui, a busca por uma contabilidade aplicada ao setor público e convergente com os padrões internacionais de contabilidade, que apresentam uma maior complexidade de contabilização pelo regime de competência e exigem maior expertise técnica na área contábil (PWC, 2013). Sem isso, diversos ativos e passivos podem não ser reconhecidos, e o objetivo de evidenciar a situação financeira e os resultados do exercício pode ser fortemente prejudicado (CFC, 2008a; CRUVINEL; LIMA, 2011; FRAGOSO et al., 2012; MACHADO; HOLANDA, 2010; CHAN, 2010). Ainda, tem-se em conta sua forte ligação com atos normativos, em decorrência de a Administração Pública brasileira estar restrita à conformidade e à determinação legal (FEIJÓ, 2013).

Além disso, observa-se que a aplicação das normas é dificultada pelo seu distanciamento da realidade da prática contábil (SASSO, 2017). Outros desafios seriam a ausência de dados históricos, a complexidade das informações, a falta de

aptidões contábeis dos servidores públicos, o treinamento de pessoal do departamento contábil (HERBEST, 2010), a falta de mudança nos processos administrativos para a produção das informações necessárias para elaboração das demonstrações contábeis (SANTOS, 2015) e, por fim, a premente implantação da contabilização de intangíveis no setor público brasileiro.

Os estudos brasileiros acerca do processo de convergência da Contabilidade Pública com as IPSAS, em geral, mostram os impactos da aplicação dos procedimentos contábeis sobre as contas públicas (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010; SILVA et al., 2012; VIANA et al. 2013; SILVA et al., 2014), mapeiam as dificuldades encontradas na implantação da convergência (HERBEST, 2010; SANTOS, 2015), os atores mais influentes (LIMA, 2017) e as respostas estratégicas dos entes às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas (SASSO, 2017).

No contexto internacional, a partir dos anos 2000, o foco das pesquisas no setor público está direcionado à gestão de intangíveis. Para tal, os pesquisadores têm se concentrado na realização de pesquisas empíricas (GUTHRIE; RICCERI; DUMAY, 2012; VAGNONI; OPPI, 2015) que buscam entender como as organizações lidam com os desafios estratégicos e as mudanças provocadas pelas tendências sociais e econômicas, olhando além dos resultados financeiros (ROONEY; DUMAY, 2016), e como identificam os caminhos na criação de valor, com base no conhecimento (SILVESTRI; VELTRI, 2011; VELTRI; MASTROLEO; SCHAFFHAUSER-LINZATTI, 2014).

Exceto pelo trabalho de Almeida (2015), que desenvolve uma análise sobre a contabilidade, a gestão e o controle dos intangíveis no setor público brasileiro, não foram localizados estudos específicos sobre a normatização aplicada aos ativos intangíveis, os conhecimentos necessários aos profissionais envolvidos para a introdução dessa norma e o efetivo levantamento das informações necessárias à forma de contabilização proposta. Almeida (2015) retrata, segundo a caracterização dos agentes organizacionais do Comando da Aeronáutica, uma gestão incipiente de ativos intangíveis, na qual existe um cunho estritamente normativo, voltado principalmente para a escrituração contábil, além de ausência de regras específicas para reconhecimento e mensuração e a falta de sistema de controle e de conhecimento sobre o tema, o que impossibilita um melhor gerenciamento dos

ativos intangíveis. Aponta, também, que o desenvolvimento de técnicas e critérios de reconhecimento e mensuração demandará tempo para amadurecimento e estudo.

Com base nessa caracterização, Almeida (2015) propôs uma agenda para que a instituição pudesse representar verdadeiramente os ativos intangíveis, abrangendo as seguintes etapas: difusão da importância dos intangíveis por meio da sensibilização das pessoas envolvidas na gestão desses ativos; criação de um grupo multidisciplinar para trabalhar o assunto, considerando que a geração desses ativos está fora dos domínios da contabilidade; adaptação ou desenvolvimento de um sistema de controle analítico de intangíveis; dotação de conhecimento técnico daqueles que efetivamente lidam com os ativos intangíveis e os gerenciam; e monitoramento da implementação do processo de gestão e do registro dos bens intangíveis, provendo suporte aos envolvidos.

Nesse contexto, este estudo pretende responder à seguinte questão de pesquisa: **qual o tratamento a ser dispensado aos ativos intangíveis na Administração Pública no Brasil?**

1.2 OBJETIVOS

Com base no problema de pesquisa e nos pressupostos teóricos expostos, estabeleceram-se o objetivo geral e os objetivos específicos com o fim de subsidiar o presente estudo, descritos a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Apontar os elementos que devem ser considerados no tratamento contábil de intangíveis na Administração Pública brasileira.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Revisar os aspectos conceituais e normativos que devem ser dispensados ao tratamento dos ativos intangíveis no setor público brasileiro;
- b) identificar os pontos críticos que demandam reflexões mais profundas para a contabilização dos ativos intangíveis;

- c) identificar as normativas adotadas na esfera federal para o tratamento dos ativos intangíveis.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este estudo focou na apresentação das normativas e a discussão de procedimentos aplicáveis ao tratamento dos ativos intangíveis no setor público brasileiro constantes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) 08, das NBCs T 16, da Estrutura Conceitual e da IPSAS 31.

1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

Este estudo pretende contribuir com as discussões atinentes ao tratamento dos intangíveis no setor público brasileiro, bem como colaborar para desenvolver o conhecimento sobre o tema e entender suas repercussões na Administração Pública. A escolha do tema decorre da imposição legal de adequar-se às Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público, especialmente com a iminente adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais para contabilização dos intangíveis. Esse tema exige compreensão ampla acerca da conceituação, caracterização, mensuração e reconhecimento de ativos e, ainda, dos modelos de avaliação e amortização existentes, sem deixar de também considerar os enormes desafios resultantes do processo de transição.

Neste estudo, espera-se que a discussão e a esquematização das informações sejam relevantes e possam contribuir para que o andamento do processo se dê de maneira mais simples e rápida, conforme exposto por Botelho e Lima (2015), haja vista que são requeridos tipos específicos de habilidades para a condução do processo. Além do mais, espera-se que o debate crítico contribua para melhorar a adequação das normas à realidade da contabilidade brasileira por meio do incentivo à discussão de acadêmicos, órgãos normatizadores, usuários das informações e preparadores das informações contábeis, bem como para a produção de conhecimento contábil das entidades públicas.

Por fim, acredita-se que a consolidação de informações e o debate realizado por meio deste estudo sejam significativos em decorrência do valor agregado à

temática no setor público, sendo um mecanismo importante para disseminação do assunto. Considera-se que a difusão do tema está basicamente relacionada às normas, que discorrem, em linhas gerais, sobre os novos procedimentos contábeis a serem adotados e os prazos de aplicação, dentre outros pontos, mas deixam lacunas no que se refere a como implantar tais procedimentos.

Nesse sentido, vê-se que este trabalho acadêmico sobre o tema pode apoiar as instituições públicas na etapa em que o processo se encontra, promovendo um aprofundamento maior e trazendo contribuições da teoria contábil.

1.5 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO

Para organização deste estudo foram definidas cinco divisões principais. A primeira é a introdução aqui delineada, trazendo em seu escopo o contexto, as justificativas, o problema e os objetivos deste trabalho, além de apresentar a organização do estudo.

A segunda parte é dedicada à fundamentação teórica, organizada em quatro partes principais. Com apoio na literatura, buscam-se os principais conceitos, geralmente traçados dentro da realidade da administração privada, para defesa das contribuições que este estudo propõe. Assim, são tomados os conceitos de ativo, tratando de seu reconhecimento e mensuração. Na sequência, conceitua-se brevemente o ativo tangível. Posteriormente, traçam-se os aspectos gerais dos ativos, adentrando-se na discussão dos ativos intangíveis, com embasamento para apresentar o escopo dos intangíveis na Administração Pública, as principais legislações normativas implementadas e as que ainda deverão ser implementadas até 2021.

No terceiro capítulo, nomeado “procedimentos metodológicos”, são demonstrados todos os passos seguidos, delimitados de acordo com as normas para pesquisa científica na construção de dissertações, procurando-se estabelecer, de forma clara, as condutas adotadas.

Já no quarto capítulo, apresentam-se os principais resultados; a partir destes, são efetuadas as discussões, bem como as contribuições que este estudo objetivou. Ao final, são trazidas as conclusões, que buscam responder se o problema e os objetivos foram alcançados, seguida das referências e apêndice.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo apresentar os aspectos conceituais dos ativos, bem como as principais normas e diretrizes para tratamento desses ativos, em especial, os ativos intangíveis no setor público. Uma das razões para esta discussão é porque, de um modo geral, as pessoas sentem dificuldade em enfrentar qualquer situação considerada nova, o desconhecido. Quando esse desconhecido permeia o campo de atuação profissional, as incertezas são amplificadas (SCHNORRENBARGER, 2005).

Para melhor apresentação, optou-se em dividir o capítulo em quatro partes principais. A primeira traz as conceituações e considerações acerca dos ativos. No segundo momento, apresentam-se os conceitos preconizados na literatura sobre o ativo tangível. Já no terceiro, são delineados os ativos intangíveis e seus princípios conceituais, produzindo-se, então, a compreensão sobre os desdobramentos e cenários que geraram as legislações normativas brasileiras implementadas a partir de 2015.

2.1 ATIVO

A teoria contábil possui grande relevância dentro das ciências contábeis. Isso porque muitas das compreensões e, conseqüentemente, das ações ligadas às atividades do profissional e ao seu respectivo desenvolvimento satisfatório estão elencadas nela, o que evidencia uma separação entre teoria contábil e prática contábil.

De acordo com Goulart (2002), um dos motivos para explorar cada vez mais os conceitos da contabilidade é que as tecnologias possibilitam ferramentas capazes de agilizar a comunicação e abrangência desta ciência. No entanto, por outro lado, a forma de preencher e o que considerar nos relatórios – ou seja, a capacidade de tornar inteligível toda a gama de informações – têm se tornado um desafio cada vez mais presente.

Dentre tantos assuntos que geram compreensões diferentes dentro da teoria contábil, um dos mais discutidos e com conceituações diferentes, principalmente quanto à sua abrangência, é o dos ativos. Santos et al. (2007, p.112) consideram

que as definições de ativos, "embora aparentemente simples, são bastante amplas e complexas".

Em 1929, Canning¹ (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999) aludiu à potencialidade de serviços e à possibilidade de benefícios futuros, sendo esses benefícios exclusivos da entidade e passíveis de mensuração em dinheiro.

[...] qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda [...] cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou conjunto de pessoas. Tal serviço é um ativo somente para essa pessoa ou esse grupo de pessoas que o usufrui (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.284).

Em 1972, Martins (1972), em sua tese de doutorado, investigou os ativos intangíveis, já demonstrando as dificuldades do paradigma de explicar o que eram conceitualmente os ativos considerados. Para Martins, os ativos tangíveis ou intangíveis ainda seriam objeto de discussão por muitos anos.

Iudícibus (2000, p.129) afirma:

É tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo fundamental da Contabilidade porque à sua definição e avaliação está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas [...] É crítico o entendimento da verdadeira natureza do ativo, em suas características gerais (IUDÍCIBUS, 2000, p.129).

Ainda de acordo com Iudícibus (2000), os ativos podem ser considerados como complexos em seu conceito, principalmente por não existir um único sentido para seu significado, ou seja, adquirem diversas características dentro dos relatórios contábeis, onde podem ser observados como receitas, despesas, passivos e patrimônio líquido. Assim, um "ativo é qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa" (PATON, 1924² *apud* IUDÍCIBUS, 2015, p.124). Martins (1972, p.30), aprimorando essa definição, explica: "ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente".

Também considerando o futuro, Hendriksen e Van Breda (1999) oportunamente completaram, quando da análise do direito específico a benefícios futuros ou potencial de serviço, afirmando que "os direitos devem produzir um

¹ CANNING, John B. The economics of accountancy. New York: Roland Press, 1929, p. 22.

² PATON, Accounting, 1924.

benefício positivo; os direitos com benefícios nulos ou negativos em potencial não são ativos” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.285).

Niyama e Silva (2017, p.117 e 118) esclarecem:

O benefício econômico futuro refere-se, pois, ao potencial de contribuição, seja direta ou indireta, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Conforme destaca a Estrutura Conceitual [...], este benefício pode ser sob a forma de algo que será convertido em caixa ou que pode reduzir as saídas de caixa, como é o caso de processo industrial que irá reduzir os custos de produção (NIYAMA; SILVA, 2017, p.117-118).

Ainda sobre as identificações baseadas nos benefícios futuros, Niyama e Silva (2017) apontam três fatores que podem determinar a relevância ou identificação dos ativos:

- (a) a existência de valor de mercado, indicando que o ativo pode ser comprado e vendido num mercado;
- (b) sua aceitação por parte de terceiros como pagamento de dívidas;
- (c) o fato de ser utilizada para melhorar a produtividade de bens e serviços da entidade (NIYAMA; SILVA, 2017, p.118).

No entanto, nem todos os apontamentos vão ao encontro das perspectivas futuras. A estrutura conceitual da NBC TSP (2016a) considera: “ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de eventos passados.”

Todos os recursos econômicos são formados por ativos e/ou podem ser considerados ativos dentro dos relatórios. No entanto, reconhece-se que cada um dos fatores possui definições diferentes (muito diferentes) em sua prática. De acordo com a Associação Americana de Contabilidade (AAA - *American Accounting Association*):

Pelo fato de os ativos serem recursos econômicos alocados às finalidades do negócio, dentro de um período de tempo, e sendo agregados de potenciais de serviços disponíveis ou benefícios para as operações da entidade, o significado de alguns ativos somente pode ser relacionado aos objetivos da entidade e dependerá da continuidade desta (AAA, 1957, p.3³ *apud* IUDÍCIBUS, 2015, p.126).

³ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. A Statement of basic accounting theory. 1966

_____. Report of the committee on accounting theory construction and verification. The Accounting Review. Supplement, v. XLVI.

Há a possibilidade de alguns casos específicos, como bens incorporados por doação, que também podem ser chamados de ativos, aspecto esse que tende a deixar cada vez mais complexa a compreensão dos ativos. Paton (1924⁴ *apud* IUDÍCIBUS, 2015, p. 124), anteriormente, havia considerado que “ativo é qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa”. Desta feita, Iudícibus (2015) pontua que os ativos podem ter aspectos materiais ou não e salienta a necessidade de o ativo ter valor para a empresa, porém não apenas para efetuar trocas, e sim como noção de utilidade para a empresa.

Alguns aspectos são importantes a serem considerados para compreensão dos ativos. De acordo com Iudícibus (2015), são eles:

1. o ativo deve ser considerado modernamente, em primeiro lugar, quanto à sua controladoria por parte da entidade, subsidiariamente quanto à sua propriedade e posse.
2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros [...] ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; [...] (IUDÍCIBUS, 2015, p.125).

Santos et al. (2007), assim como Iudícibus (2015), esclarecem que o International Accounting Standards Board (IASB) alocou três características para que sejam considerados os ativos; são elas:

- a) o ativo deve fornecer o benefício econômico futuro provável que lhe permita gerar entradas futuras líquidas de caixa;
- b) a entidade pode receber o benefício e restringir que outra entidade alcance esse benefício;
- c) o evento que fornece à entidade o direito ao benefício ocorrido.

Nesse contexto, observa-se que “algo” somente pode ser classificado como ativo quando atende às três condições em conjunto. (NIYAMA; SILVA, 2017). Outros autores também se desdobram para buscar o melhor conceito e definição de ativos. Para Sprouse e Moonitz (1962), "ativos representam futuros benefícios econômicos

⁴ PATON, Accounting, 1924.

esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada".⁵

Em Ludícibus (2015), é encontrada, então, outra definição de característica de ativo. Nota-se que o autor busca contribuir para melhor clareza sobre o assunto:

A característica fundamental é sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os têm, individualmente ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entradas de caixa. Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa (IUDÍCIBUS, 2015, p.138).

No que tange à discussão aqui iniciada, deve-se esclarecer que, mesmo atendendo às características aludidas por Ludícibus, a complexidade das informações e possibilidades (tangíveis e intangíveis) trouxe a necessidade de ampliação das questões conceituais dos ativos.

Já Garcia e Presses (2013, p.1) argumentam que “um ativo só poderá ser considerado quando beneficiar a empresa com recursos econômicos, assim como levar em consideração vários outros fatores que possam estimar o valor dos ganhos futuros, do valor de aquisição e venda”.

A *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão independente que atua conjuntamente com outros órgãos privados de normatização, como IASB e IFAC, na definição da prática contábil por meio de regras e princípios (KOTHARI; RAMANNA; SKINNER, 2010), tendo como objetivo central determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis (PEREZ JÚNIOR, 1999), em 2008, definiu que:

Ativos geralmente possuem outras características que ajudam a identificá-los - por exemplo, ativos podem ser adquiridos a um custo e podem ser tangíveis, permutáveis ou legalmente executáveis. Contudo, essas características não são características essenciais de ativos. A própria ausência, por si só, não é suficiente para excluir a qualificação de um item como ativo. Isto é, ativos podem ser adquiridos sem custo, podem ser intangíveis e, apesar de não serem permutáveis, podem ser utilizados pela

5 A atual definição de ativo adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é similar à proposta pelo IASB e tem sua origem no *Accounting Research Study 3* (ARS 3), de Sprouse e Moonitz, datado de 1962, ou seja, é uma definição com mais de cinquenta anos de existência. Tal definição diz que um ativo é “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade” (NIYAMA; SILVA, 2017, p.116)

entidade na produção ou distribuição de outros bens ou serviços (FASB, 2008d, p.12, parágrafo 26, tradução nossa).

De acordo com o que se tem discutido neste capítulo, concorda-se com Quinteiro (2009) que, nas definições propostas ao ativo por pesquisadores e órgãos reguladores, muitas das características são comuns, sendo descritas como essenciais: a expectativa de geração de benefícios futuros, a ideia de recurso econômico e o controle do ativo. Entretanto, em nenhuma delas foi mencionada a necessidade de propriedade para caracterizar um item como ativo, sendo possível que o ativo pertença a uma empresa diferente daquela que fará o registro do item do ativo no balanço, em virtude do controle desse ativo e da geração de benefícios para essa entidade controladora.

Apesar de os ativos terem diferentes formas, todos têm a mesma essência: são potenciais de benefícios econômicos líquidos, sob controle de uma entidade, que ela espera obter de um agente. Assim, a natureza do ativo não está no bem em si, mas nos benefícios, serviços ou utilidades que ele gera. Sob este ponto de vista, todos os ativos são intangíveis, posto que as necessidades do homem, satisfeitas pelos ativos, não são tocadas (LUSTOSA, 2009, p.100).

Pode-se dizer que a compreensão dos ativos, tangíveis e intangíveis, é de fato complexa e já há muito tempo vem sendo foco de muitos estudos, que buscam esclarecer e trazer clareza sobre seu respectivo tratamento. Para Kam (1986, p.37⁶ *apud* MARTINS, 2002), "o serviço ou benefício poderia ser qualquer coisa que fosse economicamente vantajosa para a entidade."

Niyama e Silva (2017, p.119), por sua vez, buscam simplificar e sintetizar a compreensão de ativo e consideram: "se for para expressar de forma menos técnica é melhor dizer que um ativo é tudo que pode ser vantajoso para entidade. "A partir destas considerações, é importante arguir sobre o reconhecimento de ativo.

2.1.1 Reconhecimento

O desenvolvimento anterior trouxe, sob a ótica de diversos autores, suas respectivas compreensões e alusões quanto aos conceitos e definições de um ativo. Porém, percebe-se que, além de não haver uma unanimidade entre os autores e,

⁶ KAM, Vernon. Accounting Theory. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1986.

portanto, um único conceito que possa ser adotado universalmente, existe ainda a necessidade de se discutir como reconhecer um ativo.

Sob esse contexto, salienta-se que o reconhecimento de um ativo pode ser tão importante quanto sua própria existência, isso porque, dentro da contabilidade, é a partir do reconhecimento de “algo sendo um ativo” que este toma forma e há o reconhecimento de sua própria existência. Essa é uma das maiores preocupações da FASB, como será demonstrado no decorrer deste desenvolvimento. Talvez essa preocupação esteja associada à tentativa de minimizar as dificuldades que os contadores enfrentam na contabilização dos ativos, principalmente quando o desafio envolve o ativo imaterial.

Quando um recurso [...] aparece numa demonstração de posição financeira, diz-se que foi reconhecido. O reconhecimento não decorre automaticamente da possibilidade de definição: não se pode registrar um elemento quando não é possível medi-lo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 288).

Segundo Niyama e Silva (2017, p.126), “o reconhecimento deve acontecer necessariamente numa demonstração contábil e, para o caso do ativo, no balanço patrimonial. A divulgação de um fato econômico numa nota explicativa não é considerada um reconhecimento”.

Dessa forma, como aludido anteriormente, entende-se que, se um ativo faz parte do balanço patrimonial, ele foi reconhecido, passando então a existir; contudo, isso ocorrerá somente se for possível mensurá-lo. Assim, são delineados os critérios de reconhecimento (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 288):

- a) o recurso deve satisfazer à definição de ativo;
- b) deve ser mensurável;
- c) o elemento deve passar pelos testes de relevância e confiabilidade.

O reconhecimento contábil, conforme esclarecem Niyama e Silva (2017, p.126), está associado aos fatores expostos:

Para reconhecer um ativo, é necessário que o recurso econômico possa ser classificado como ativo; isso é feito através da resposta positiva às três perguntas a seguir:

- a) O recurso econômico irá gerar um futuro benefício econômico?
- b) O recurso econômico é controlado pela entidade? e
- c) É derivado de eventos passados?

Além desses itens, devem-se também levar em consideração três aspectos adicionais: a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação (NIYAMA; SILVA, 2017, p.126).

É possível, a partir das considerações, esquematizar o reconhecimento conforme demonstrado na Figura 1:

Figura 1 - Reconhecimento do ativo



Fonte: Niyama e Silva (2017, p.127).

A Figura 1 dispõe os aspectos que devem ser observados para proceder ao reconhecimento de um ativo, sendo necessária a presença de todos os fatores para, enfim, caracterizá-lo. Sobre os aspectos fundamentais à definição, é primordial que se exponham alguns pontos adicionais.

Quanto ao futuro benefício econômico, posto que todos os ativos são, em sua essência, idênticos, pois geram direitos a benefícios futuros, sua classificação convencional não altera sua natureza como ativos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). “Assim, a natureza do ativo não está no bem em si, mas nos benefícios, serviços ou utilidades que ele gera.” (LUSTOSA, 2009, p.100). Pode ser considerado como ativo, além dos serviços ou benefícios futuros, algo que fosse economicamente vantajoso para a instituição, como uma redução de custos que implique uma diminuição de saída de serviços futuros ou uma redução de futuros fluxos de caixa (KAM, 1986⁷ *apud* MARTINS, 2002; MARTINS, 2002; NIYAMA; SILVA, 2017).

⁷ KAM, Vernon. Accounting Theory. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1986.

Nesse contexto, de acordo com Silva, Rua e Quesado (2017, p.47), no âmbito empresarial, estes benefícios podem ser entendidos como rendimentos ou fluxos de caixa para a empresa, enquanto que, no âmbito público, podem também ser considerados como potencial de serviço se contribuírem para o alcance dos objetivos da entidade.

Na verdade, se atendêssemos apenas aos rendimentos provenientes de um elemento, muitos dos bens públicos não seriam reconhecidos como ativos, porque não produzem quaisquer rendimentos para a entidade que os controla, produzindo muitas vezes fluxos de caixa negativos em virtude dos elevados custos da sua manutenção. [...] Para ultrapassar estas questões, no âmbito público foi acrescentado o potencial de serviço resultante de um elemento (Rua, 2016), para que aqueles bens públicos que não produzem quaisquer rendimentos possam ser reconhecidos como ativos desde que possuam potencial de serviço, e contribuam, assim, para o alcance dos objetivos da entidade pública que os controla economicamente (SILVA; RUA; QUESADO, 2017, p.47).

Com relação ao controle, este deve ser exercido sobre os benefícios futuros por uma entidade em particular, ou seja, a entidade deve ter controle total sobre esses fluxos e, ainda, ter capacidade de restringir o acesso a esses benefícios por outras entidades (NIYAMA; SILVA, 2017; MARTINS, 2002).

Para atendimento do critério “resultado de evento passado”, deve ter ocorrido qualquer evento ou transação que tenha gerado um ativo. O evento pode ser desde uma simples operação de compra e venda até um evento decorrente de pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos. Os eventos internos apresentam maiores dificuldade de identificação (CELLA, 2017; MARTINS, 2002). Contudo, de maneira oposta, a existência prévia de um evento ou transação é considerada por Lustosa (2009, p.88) como uma restrição decorrente do conservadorismo contábil, visto seu entendimento de que “as potencialidades de benefícios geradas internamente na empresa, sem que ainda tenha havido uma transação anterior com o mercado, são ativos como qualquer outro.”

No entanto, apesar de muitos autores assumirem tal posicionamento, como verificado em Santos et al. (2007), em seu contexto prático, ainda se trata de um grande desafio, e parece que tais regras não conseguem sustentar todas as dúvidas quanto ao reconhecimento de ativos no contexto contemporâneo.

Segundo a FASB, no parágrafo 58 da SFAC 5 (2008c, p.17):

[...] reconhecimento é o processo de registrar ou incorporar formalmente um item nas demonstrações financeiras de uma entidade como um ativo, passivo, receita, despesa ou algo assim. Um item reconhecido é representado tanto em palavras quanto em números, com o montante incluído no total da demonstração. O reconhecimento compreende tanto o reconhecimento inicial de um item quanto o reconhecimento de mudanças subsequentes ou da remoção de um item reconhecido anteriormente (FASB, 2008c, p.17, parágrafo 58, tradução nossa).

Na sequência, nos parágrafos 59 e 60, esclarecem-se os propósitos de critérios. Estes são estabelecidos essencialmente com a finalidade de fornecer orientação para a resolução de problemas que envolvem o reconhecimento contábil, haja vista que nem sempre será possível reconhecer um ativo e os efeitos de eventos sobre ele nas demonstrações contábeis no momento em que ocorrem; outros eventos que resultam em benefícios futuros talvez nunca sejam reconhecidos como ativos separados, e ainda outros são reconhecidos apenas quando informações suficientes sobre os efeitos do evento se tornam disponíveis a um custo justificável para reduzir a incerteza a um nível aceitável. Os critérios de reconhecimento ajudam a fazer essas determinações (FASB, 2008c, p.17, parágrafo 60).

Nos parágrafos citados, é possível identificar que a busca da FASB é justamente fornecer subsídios para a contabilidade partindo da base de reconhecimento, por isso, tais regras ou critérios são também reforçados. No parágrafo 63, a FASB (2008c, p.17-18) estabelece os quatro critérios fundamentais para reconhecimento dos ativos: 1) Definição; 2) Medição; 3) Relevância; e 4) Confiabilidade. Ainda dentro do contexto da FASB, busca-se que não haja lacunas – ou que sejam as mínimas possíveis – na compreensão deste reconhecimento. Assim, os quatro critérios são delimitados nos próximos parágrafos e demonstrados a seguir.

Quanto à definição, o parágrafo 64 traz que, para ser reconhecido nas demonstrações financeiras, um recurso deve atender à definição de ativo (FASB, 2008c, p.18, parágrafo 64). Quanto à medição, a norma diz, no parágrafo 65, que o ativo deve ter um atributo relevante que possa ser quantificado em unidades monetárias com suficiente confiança, sendo a mensurabilidade considerada em conjunto com a relevância e a confiabilidade (FASB, 2008c, p.18, parágrafo 65). E ainda:

"Atributos a serem mensurados" referem-se aos traços ou aspectos de um elemento a serem quantificados ou mensurados, tais como custo histórico/receitas históricas, custo corrente/receitas correntes, etc. Atributo é um conceito mais estreito do que mensuração, que inclui não só a identificação do atributo a ser mensurado, mas também a seleção de uma escala de mensuração (por exemplo, unidades monetárias ou unidades de poder de compra constantes) (FASB, 2008a, p.4, nota de rodapé n. 2, tradução nossa).

Quanto à relevância, dispõe nos parágrafos 73 e 74:

[...] Para ser relevante, a informação sobre um item deve ter valor de retorno ou valor preditivo (ou ambos) para os usuários e deve ser oportuna. A informação é relevante se tiver a capacidade de fazer diferença nas decisões dos investidores, dos credores ou de outros usuários. [...] A relevância de determinada informação sobre um item a ser considerado para reconhecimento não pode ser determinada isoladamente. A relevância deve ser avaliada no contexto do objetivo principal do relatório financeiro: fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões racionais de investimento, crédito e similares. A relevância deve também ser avaliada no contexto do conjunto completo de demonstrações financeiras, considerando como o reconhecimento de um item em particular contribui para agregar utilidade à decisão (FASB, 2008c, p.20, parágrafo 73 e 74, tradução nossa).

Quanto à confiabilidade, dispõe nos parágrafos 75 e 76, conforme exposto a seguir:

[...] Para ser confiável, a informação deve ter fidelidade de representação, ser verificável e neutra. Para ser confiável, a informação deve ser suficientemente fiel na sua representação do recurso subjacente, obrigação ou efeito de eventos e suficientemente livre de erro e tendenciosidade para ser útil para investidores, credores e outros na tomada de decisões. [...]

A confiabilidade pode afetar o tempo de reconhecimento. As primeiras informações disponíveis sobre um evento que pode ter resultado em um ativo, passivo ou alteração deles são, por vezes, muito incertas para serem reconhecidas: ainda não pode estar claro se os efeitos do evento atendem a uma ou mais das definições ou se eles são mensuráveis, e o custo de resolver essas incertezas pode ser excessivo. As informações sobre alguns itens que atendem à definição podem nunca se tornar suficientemente confiáveis a um custo justificável para reconhecer o item. Para outros itens, essas incertezas são reduzidas à medida que o tempo passa, e a confiabilidade é aumentada à medida que informações adicionais se tornam disponíveis.

A indisponibilidade ou a falta de confiabilidade das informações podem atrasar o reconhecimento de um item, mas esperar uma confiabilidade praticamente completa ou um custo mínimo pode tornar a informação tão intempestiva que perde sua relevância. Em algum ponto intermediário, a incerteza pode ser reduzida a um custo justificável para um nível tolerável tendo em vista a percepção da relevância da informação. Se outros critérios também são atendidos, esse é o ponto adequado para o reconhecimento. Assim, o reconhecimento pode, às vezes, envolver um trade-off entre relevância e confiabilidade. (FASB, 2008c, p.20, nos parágrafos 75 e 76, tradução nossa).

No parágrafo 63, a FASB (2008c, p.17-18) também dispõe sobre os limitadores aos quais o reconhecimento se sujeita:

Os quatro critérios estão sujeitos a uma restrição de custo-benefício abrangente: os benefícios esperados pelo reconhecimento de um determinado item devem justificar a percepção dos custos de fornecimento e uso da informação. O reconhecimento também está sujeito a um limite de materialidade: um item e informações sobre ele não precisam ser reconhecidos em um conjunto de demonstrações financeiras se o item ou se a soma de itens imateriais não forem significativos o suficiente para serem material para as demonstrações contábeis. (FASB, 2008c, p.17-18, parágrafo 63, tradução nossa).

As delimitações da FASB coadunam-se com o ponto de vista de Niyama e Silva (2017) e de Cella (2017), os quais, com respeito à materialidade, consideram que, nos casos em que o valor é pouco expressivo, é possível que seja tratado diretamente no resultado da entidade. Para Niyama e Silva (2017), em relação à confiabilidade da avaliação, na falta de viabilidade de uma mensuração confiável, o recurso econômico não deve ser considerado como ativo, mesmo que satisfaça aos outros quesitos.

Na sequência destas contribuições, tratar-se-á da mensuração de ativos, considerada essencial para as discussões e proposições que serão geradas neste estudo.

2.1.2 Mensuração

Para tratar da mensuração de ativos, recorrer-se-á a autores como Ludícibus (1994, 2000, 2015) e Martins (2002), além da FASB, do CFC e de outros autores que contribuíram com essa temática. Salienta-se que, para o desenvolvimento deste tópico, optou-se por fazer uma subdivisão dos valores de entrada e dos valores de saída, bem como por um tópico aludindo ao valor de mercado.

De acordo com o CFC (2011), a mensuração contábil é o processo de reconhecimento matemático dos ativos a partir da seleção de uma base específica de medição, ou seja, é atrelada à capacidade de valoração.

Embora a mensuração dos ativos seja uma realidade, sua realização de fato é motivo de inúmeras discussões. Conforme Hendriksen e Van Breda (1999), os debates e a falta de consenso são responsáveis pela existência de diversos modelos, considerados apropriados para cada caso e de difícil adequação a outras

organizações, fator que pode ser responsável também pelas dificuldades enfrentadas pelos profissionais, tanto quanto pelas organizações. Os autores afirmam:

O custo é mais fácil de definir do que de medir. Com muita frequência, não é representado por um único preço de troca, mas inclui muitos sacrifícios de recursos econômicos necessários para obter o ativo na forma, no local e no momento em que pode ser útil para as operações da empresa. Todos esses sacrifícios devem ser incluídos no conceito de avaliação pelo custo. A identificação de todos os sacrifícios pode ser extremamente difícil em um mundo no qual as interações são complexas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 306).

A mensuração de ativos pode diferenciar-se no contexto da esfera pública e privada. A grande maioria dos estudos, modelos e pesquisas investiga a mensuração no contexto da esfera privada. A FASB dedica-se em larga escala a tratar do contexto privado, já que o contexto público está associado a peculiaridades e legislações que sofrem constantes mutações.

O esclarecimento sobre essa caracterização é importante para o contexto em que este estudo está sendo desenvolvido, pois, embora se esteja tratando dos ativos, muitas peculiaridades, fatores, caracterização e tratativas que são explorados pela literatura inserem-se no contexto da iniciativa privada, nem sempre sendo adequados a este estudo.

Ainda dentro desta temática, é importante abrir um “parêntese”: a Contabilidade Pública no Brasil é extremamente complexa e está em constante dependência das demandas e mudanças legais. Isso certamente influencia os desafios que o contador público deve enfrentar com relação aos ativos, em especial os ativos intangíveis.

Por ora, deve-se esclarecer que a maioria dos conceitos e alusões demonstrados no decorrer deste estudo busca seus argumentos em materiais essencialmente da iniciativa privada. Entretanto, toda vez que possível e necessário, serão encontrados subsídios para tratá-los no contexto da Administração Pública.

O objetivo da mensuração no setor público, segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual, “é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão”. (CFC, 2016a, item 7.2).

A norma, tratando do reconhecimento e mensuração no contexto público, diz:

Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e apresentação das transações e outros eventos e atividades evidenciados nos RCPGs são especificados nas demais NBCs TSP, aplicando-se, subsidiariamente, os conceitos descritos nesta estrutura conceitual (CFC, 2016a, item 1.2).

Slomski (2013, p. 52) relaciona os requisitos aos atributos: "antes que a mensuração contábil possa ser processada, é preciso ser selecionado um ou mais atributos específicos do elemento contábil a ser medido." Esses atributos, ao serem medidos ou considerados, "devem refletir a mensuração dos benefícios a serem recebidos pela empresa" (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 467). Martins (2002) ressalta que as variadas formas de atribuição de valor (aos atributos do ativo) não são conflitantes entre si, mas complementares, e visam, cada qual a seu modo, a fornecer diferentes tipos de informações para diferentes usuários. No entanto, trazendo o contexto para o setor público, a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016a) esclarece:

No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, por exemplo, os ativos de infraestrutura e os ativos militares. Pode existir mercado limitado para esses ativos e, mesmo assim, eles podem necessitar de uma considerável adaptação para serem utilizados por outros operadores. Esses fatores têm implicações para a mensuração desses ativos. O Capítulo 7, intitulado Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis, discute as bases de mensuração dos ativos no setor público (CFC, 2016a, item 1.4).

Como já disposto acima, embora o Capítulo 7 da NBC TSP Estrutura Conceitual ponha ênfase na contabilidade no contexto público, vale salientar que, além das normas contábeis, as leis quanto ao patrimônio, passíveis também de mudanças, devem ser consideradas, mesmo que em geral tendam a trazer mais burocratização do que viabilização ou agilidade dos recursos.

O reconhecimento contábil geralmente é iniciado mediante o reconhecimento de um valor monetário, ou seja, qualquer ativo deve ser passível de um valor monetário para que possa ser contabilizado no Balanço. Essa monetarização deve seguir alguns pressupostos e ter características qualitativas, devendo ser

apresentada o mais próximo possível de sua realidade monetária. Um dos grandes desafios na estimativa dessas mensurações está naquelas em que as percepções são as principais formas de ocorrer.

Goulart (2002) esclarece, então, que os ativos devem ser tratados como ativos, independentemente de pertencerem a uma categoria ou a outra, pois, atendendo às características de ativo, devem ser mensurados e considerados no tratamento contábil. Iudícibus (2015, p.123) concorda: "ativo é ativo, independentemente de pertencer, por uma ou por outra classificação, a este ou àquele grupo".

A partir do entendimento de que os bens de uma entidade possuem a capacidade de prestação de serviços e de geração de benefícios econômicos futuros, pode-se conceber o problema de mensuração como a "tradução" do potencial de serviços, incorporado no ativo, em unidades monetárias (GOULART, 2002, p. 61).

Com base nas considerações de Goulart (2002), é possível compreender que, embora haja diversas tratativas e formas na busca pelas mensurações dos ativos, o que se pretende é a melhor maneira de expressá-los por vias monetárias e, conseqüentemente, produzir bases sólidas para avaliação da organização (CELLA, 2017).

Para Iudícibus (2015, p.128),

Verifica-se que, no âmbito de todas as teorias para a mensuração dos ativos, se encontra a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo apresenta para a entidade (IUDÍCIBUS, 2015, p.128).

Assim, o processo de mensuração concretiza-se pelo reconhecimento dos ativos, a valores de entrada, saída e valor de mercado, conforme se demonstra na seqüência deste estudo.

Os valores de entrada são considerados por alguns autores como mais adequados na avaliação dos ativos. De acordo com Iudícibus (2015, p. 133):

Considera-se que os valores de entrada são mais adequados, em geral, do que os valores de saída como base de avaliação do ativo, pois podem representar o valor máximo para a empresa ou porque muitas vezes não existe um mercado para valores de venda (IUDÍCIBUS, 2015, p. 133).

Santos et al. (2007, p.116) também concordam com a posição do valor de entrada como sendo o mais adequado como base geral para avaliação dos ativos, “especialmente porque fornecem valores mais objetivos e porque não existe a necessidade de o ativo ser negociado regularmente no mercado para realizar sua mensuração”.

Já Lustosa (2009) têm opinião diferente, chegando a criticar o posicionamento da entrada como base geral do ativo:

É importante ter presente que a avaliação de um ativo pelo custo do recurso sacrificado (custo histórico) ou sacrificável (custo corrente) para adquiri-lo, mesmo que corrigido pela inflação, é uma informação bastante pobre para fins de apoio à decisão dos gestores, uma vez que o valor de um ativo, seus benefícios líquidos futuros esperados, se altera dinamicamente pela ação da gestão e pela mudança das variáveis ambientais (preço de mercado, taxa de juros, taxa de inflação), e essa dinâmica pode não ser capturada pelo custo, pois esta é uma informação financeira fixa em algum ponto do passado (LUSTOSA, 2009, p. 92).

Os valores de entrada são divididos na literatura em seis categorias: 1) Custo Histórico; 2) Custo Histórico Corrigido; 3) Custo Corrente ou Custo de Reposição; 4) Custo Corrente Corrigido; 5) Custo de Reposição Futuro; e 6) Custo Futuro de Entrada Descontado.

Contudo, conforme disposto pela NBC TSP Estrutura Conceitual (2016a), foram trazidos como base de mensuração para o tratamento dos ativos do setor público apenas o custo histórico e o custo de reposição ou substituição depreciado otimizado, sendo aquele “o valor para se adquirir ou desenvolver um ativo à época de sua aquisição ou desenvolvimento” e este “o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório” (BRASIL, 2016, p.156-157).

O Quadro 1 apresenta as principais conceituações, vantagens e desvantagens apontadas pela literatura dessas categorias.

Quadro 1 - Bases de avaliação do ativo a valor de entrada

(1) Custo Histórico	<p>Conceito: É uma forma de avaliação estática que considera os valores pagos na época da aquisição ou produção. Devem-se incluir todos os pagamentos necessários para colocar o ativo em condições de gerar benefício futuro para a entidade.</p>
	<p>Vantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verificável; - Objetiva; - Praticável; - Forte correlação com o fluxo de caixa da entidade; - Facilidade de quantificação do ativo que está sendo adquirido, no momento da aquisição, para expressar os potenciais de serviços futuros.
	<p>Desvantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Não sofre alterações de valor (inflação, níveis de preços, etc.); - Mede o lucro somente das transações ocorridas; - Desconsidera novos desembolsos futuros para reposições de ativos; - Não mede a capacidade futura de geração de riqueza (valor econômico); - Não leva em consideração o caráter dinâmico da economia com suas invariáveis trocas de preços; - Não considera a variação do preço específico dos ativos estocados; - Com o passar do tempo, tem pouca representatividade como medida de valor para a entidade. - Não permite reconhecer perdas e ganhos quando real e economicamente acontecem, mas somente quando são "realizados".
(2) Custo Corrente/Custo de reposição	<p>Conceito: Método no qual os ativos são contabilizados pelo montante pelo qual teriam que ser pagos caso fossem adquiridos ou produzidos no presente. Representa o esforço monetário que a entidade teria que fazer hoje para obter o ativo existente. O custo corrente de um ativo, no estado em que se encontra, seria o somatório dos custos correntes de insumos contidos em um bem de serviços equivalentes aos do originariamente adquirido, menos sua depreciação.</p>
	<p>Vantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Considera a variação de preços de determinado(s) bem(ns) em específico, com base em preço de mercado que poderia ser pedido para o mesmo ativo ou seu equivalente; - Possui grande capacidade informativa; - Preços necessariamente obtidos no(s) mercado(s) em que a entidade adquire seus ativos ou serviços, sob as condições atuais de preço e tecnologia; - Fornece maior poder de identificação e alocação entre períodos dos resultados de um número maior de decisões dos gestores; - Permite avaliação mais adequada dos valores correntes das receitas e despesas; - Apuração do valor mais significativo do que a soma dos custos históricos incorridos em diferentes datas; - Redução de registros com ganhos e perdas causados por variações de preços específicos de entrada no lucro líquido das operações, com a implementação da medição em termos de custos correntes no momento da venda do custo das mercadorias vendidas e do estoque final; - Identifica lucros de estocagem em termos de valor e período; - Melhora previsões dos fluxos futuros de caixa; - Possibilita a identificação de ganhos ou perdas pela manutenção de ativos.
	<p>Desvantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aumento do nível de subjetividade na obtenção do valor monetário (utilização de estimativas); - Redução dos níveis de aplicabilidade e objetividade; - Incremento dos custos de controle das variáveis do sistema de informações; - Sazonalidade de preços; - Alguns custos correntes podem não representar o valor corrente do item para a empresa; - Aumentos de custos resultariam em ganhos registrados no exercício corrente, muito embora não tivessem sido realizados por meio de uma venda; - Constitui uma aproximação do custo corrente somente na data de reavaliação.

Fonte: Elaborado pela autora (2018) com base em Hendriksen e Van Breda (1999), Iudícibus (2015), Lustosa (2009), Martins (2002), Niyama e Silva (2017), Tinoco (1992), Santos (2005), Santos et al. (2007), Schmidt e Santos (2002), Schmidt, Santos e Fernandes (2006).

Tratar dos valores de entrada é fundamental para se compreender e/ou traçar um meio de se compreender o que deve ou não ser considerado ativo e como. No entanto, não é interesse deste estudo fazer um aprofundamento teórico sobre os valores de entrada; por isso, traçaram-se apenas as concepções que foram consideradas essenciais para a construção do estudo, que tem como grande objetivo discorrer sobre o tratamento dos ativos intangíveis na Administração Pública.

Porém, assim como se tratou dos valores de entrada, acredita-se ser fundamental também mencionar os valores de saída e o valor de mercado, o que será realizado na sequência.

Como já aludido anteriormente, os valores de saída também são fundamentais para que se compreenda onde, como e quais são as formas de se tratar com os ativos intangíveis.

Para Martins (2001), os valores de saída podem ser compreendidos como:

[...] aqueles obtidos nos segmentos de mercado onde a empresa oferta seus recursos [e] representam o benefício que a empresa auferiu (passado), auferir (presente) ou auferirá (futuro) com a realização de seus recursos, ou seja, com sua disponibilização no mercado (MARTINS, 2001, p.95).

Sendo o foco desses métodos de avaliação, a saída do ativo da empresa e, por conseguinte, a entrada de benefícios do ativo (LUSTOSA, 2009). Nesse sentido, de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 305), “os valores de saída refletem os fundos recebidos por uma empresa, baseados particularmente no preço de troca do que é produzido pela empresa”.

Na sequência, Hendriksen e Van Breda (1999, p.310) ainda buscam enfatizar as características que envolvem os valores de saída:

Os preços de saída representam o volume de caixa, ou o valor de algum outro instrumento de pagamento, recebido quando um ativo ou seu serviço deixa a empresa por meio de troca ou conversão. Segue-se que o valor dos ativos, como fluxo de caixa esperado descontado, deve ser a medida de interesse quando são usados dados de saída. Quando o produto de uma empresa é, geralmente, vendido em um mercado organizado, o preço corrente de mercado pode ser uma estimativa razoável do preço efetivo de venda no futuro próximo. Entretanto, se não se espera que o produto seja vendido a curto prazo, o preço corrente de mercado (utilizado como substituto do preço esperado de venda) deve ser adequadamente descontado (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.310).

Santos et al. (2007) preocupam-se em buscar modelos de mensuração para os valores de saída e consideram que

Os modelos de mensuração de ativos a valores de saída referem-se ao preço de troca do ativo no mercado, ou seja, o valor que o mercado pagaria pelo ativo (valor de realização). O preço de troca é o valor pelo qual os ativos podem ser vendidos ou trocados, quando deixarem a entidade, supondo-se que a empresa opera em um mercado organizado e que o preço de mercado pode ser considerado uma estimativa bem próxima do preço real de venda em um curto prazo (SANTOS et al. 2007, p. 118).

Porém, para avaliar os modelos e a forma mais consistente desta contabilização, são necessárias que sejam consideradas algumas características peculiares de cada valor, ou seja, é preciso caracterizar o valor de saída, ou o ativo que está sendo desvinculado da empresa, entendendo-o como: (1) Valor presente; (2) Valor de Liquidação; (3) Valor Realizado Passado; (4) Equivalentes Correntes de Caixa; (5) Valor Realizável Líquido; (6) Valor Realizável Futuro.

Contudo, da mesma forma como no tratamento dos valores de entrada, foram considerados pela NBC TSP – Estrutura Conceitual como base de mensuração para o tratamento dos ativos do setor público apenas o valor em uso e o preço líquido de venda.

Valor em uso para a NBC TSP Estrutura Conceitual é o "valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil" (CFC, 2016a, item 7.58). A utilização do valor em uso é apropriada quando este for menor do que o custo de reposição e maior do que o seu preço líquido de venda, ou seja, não vale a pena substituir o ativo, já que o valor do seu potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos é maior do que o seu preço líquido de venda (CFC, 2016a).

Já o preço líquido de venda é o "montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda" (CFC, 2016a, item 7.49), sendo útil quando o emprego mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. Isso ocorre quando o ativo não fornece potencial de

serviços ou gera benefícios econômicos pelo menos tão valiosos quanto seu preço líquido de venda, o que pode indicar uma oportunidade de negócios (CFC, 2016a).

Assim como no Quadro 1, sobre a conceituação dos custos nos valores de entrada, procurou-se organizar, no Quadro 2, a conceituação, as vantagens e as desvantagens dos valores de saída das categorias apontadas.

Quadro 2 - Bases de avaliação do ativo a valor de saída

(1) Valor presente	<p>Conceito: Modelo de mensuração de ativos que considera o valor presente do fluxo de benefícios que um ativo poderia gerar para a empresa no curso normal das operações, descontado por uma determinada taxa de oportunidade, por um período futuro estimado. Sua medição depende do desconto a valor presente dos fluxos de caixa futuros por taxas de juros que expressem os riscos associados a esses fluxos de caixa.</p> <p>Vantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aproxima a forma de avaliação à definição conceitual de ativo; - Busca o valor econômico da entidade e é influenciado por custos de oportunidade; - Utilizado para avaliação econômica dos ativos líquidos de uma entidade. <p>Desvantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Para alguns ativos que geram benefícios de forma indireta, a aplicabilidade fica prejudicada; - Baixa praticabilidade; - Extremamente subjetivo, devido à necessidade de estimar adequadamente a vida útil do ativo e, principalmente, a taxa de desconto do fluxo de caixa futuro, que deve refletir o custo de oportunidade do dinheiro e a probabilidade de receber os valores previstos.
(2) Valor Realizável Líquido/Valor Corrente de Venda	<p>Conceito: O valor que seria obtido na venda hoje (em mercados organizados de atuação da entidade) de um dado item patrimonial, deduzido de todos os gastos necessários antecipados para a sua realização; entrada líquida de caixa esperada que é conseguida com a realização do bem. Geralmente, o valor é obtido a partir do preço de venda cotado sobre a demanda do mercado.</p> <p>Vantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valores mais próximos ao valor econômico; - Dispõe de informações sobre comportamento dos valores de mercado dos itens patrimoniais; - Aumento da utilidade da informação (informações relevantes e constantemente atualizadas); - Melhora na previsão das entradas de caixa; - Permite fazer considerações acerca do custo de oportunidade do valor de caixa derivado da venda de um ativo ou do valor presente dos benefícios derivados do uso de um ativo. <p>Desvantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pode ser influenciado por condições de mercado; - Aumento da subjetividade (valor ainda não chancelado pelo mercado); - Não auxilia na previsão futura de entradas de caixa; - Prática difícil devido às inúmeras variáveis de informação do sistema; - Divulgação do lucro líquido com a transação antes de terem sido concluídas todas as atividades associadas à venda, induzindo a registros de ganhos ou perdas antes mesmo de ter sido "ganho" ou "perdido"; - Valores de despesas ou custos associados necessários para completar, vender e entregar o produto são de difícil estimativa.

Fonte: Elaborado pela autora (2018) com base em Hendriksen e Van Breda (1999), Ludícibus (2015), Lustosa (2009), Martins (2002), Niyama e Silva (2017), Tinoco (1992), Santos (2005), Santos et al. (2007), Schmidt e Santos (2002), Schmidt, Santos e Fernandes (2006).

Os conceitos dos diversos tipos de valores são responsáveis por trazer ao profissional melhor compreensão sobre seu tratamento. No entanto, além dos valores tratados acima, outro valor é importante de ser compreendido, sendo

considerado fundamental para este estudo. Este será considerado separadamente devido à sua capacidade de representar tanto valores de entrada quanto de saída, quando o mercado é aberto, ativo e organizado; ou somente valor de saída, em mercado inativo (CFC, 2016a).

Trata-se do valor de mercado, também conhecido como valor justo (*Fair Value*).

Essa modalidade implica a avaliação de um ativo pelo seu “montante que poderia ser recebido com a venda de um ativo quando existem compradores e vendedores interessados e financeiramente capazes de concretizar a transação e inexistem circunstâncias anormais tais como liquidação, desabastecimento e emergências.” (MARTINS, 2002, p.52).

Assim, o valor justo pode ser compreendido ainda como o preço de negociação em um mercado organizado e eficiente, no qual “o valor de negociação é a representação consensual dos benefícios que tal negociação trará para cada parte” (MARTINS, 2002, p.58). Daí deve-se compreender que o valor justo permite uma gama de cálculos e tratamentos que advêm de sua própria conceituação, por isso a busca de uma unanimidade nas conceituações:

Além da tendência da normatização internacional, vários artigos de caráter empírico são publicados em revistas internacionais de Contabilidade demonstrando que a adoção do *fair value* como base de valor para certos ativos e passivos, ao invés da adoção do custo histórico como base de valor, possui maior relevância para o mercado no sentido de melhor explicar a relação entre o valor desses ativos (e passivos) e o valor de mercado das ações das entidades controladoras desses ativos (e passivos) (MARTINS, 2002, p.62).

Segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual, a adoção da expressão *valor de mercado* deve-se ao fato de o IPSASB/IFAC considerar que, no contexto do setor público, o valor justo é semelhante ao valor de mercado, e a inclusão de ambas as bases de mensuração poderia ser confusa. Isso se coaduna com a ideia de Ludícibus e Martins (2007), para quem a expressão mais objetiva para conceituar o valor justo é o valor de mercado. O valor de mercado foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, “o montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado” (CFC, 2016a, item 7.80).

A informação sobre o valor de mercado dos ativos é pertinente quando a diferença entre os valores de entrada e de saída não é significativa ou o ativo é mantido para venda, fornecendo informação útil sobre seu valor para a entidade, ou mesmo quando os ativos são mantidos para prestar serviços futuros, refletindo o valor que a entidade é capaz de obter deles ao utilizá-los na prestação de serviços (CFC, 2016a).

Para os casos em que há mercado aberto, ativo e organizado, o ativo não pode valer menos do que o valor de mercado, o qual pode ser obtido pela sua venda; também não pode valer mais, uma vez que pode ser obtido pelo potencial de serviços equivalente ou pela capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da compra do mesmo ativo. Já para mercados não abertos, ativos e organizados, qualquer ativo será negociado individualmente, podendo existir grandes diferenças de valores nas compras e vendas realizadas, uma vez que são utilizadas estimativas de valor de venda (CFC, 2016a).

2.2 ATIVO INTANGÍVEL

De acordo com Senge (1990), embora os ativos tangíveis sejam menos complexos em sua compreensão, quando comparados aos intangíveis, também oferecem dificuldade em seu tratamento, principalmente devido à sua característica de geração pelo indivíduo, igualmente como encontrado nos ativos intangíveis. No entanto, em seu próprio conceito, a tangibilidade é capaz de fornecer a característica de bem palpável, ou seja, concreto (quanto à sua natureza física), daí a compreensão dos ativos tangíveis. Por outro lado, controverso a essa exemplificação os ativos intangíveis resultaram nos caminhos de transformação que criaram os ativos tangíveis.

Os ativos tangíveis são considerados menos complexos por possuírem “corpos” e, dessa forma, necessitarem menor grau de subjetividade em suas respectivas avaliações (IUDÍCIBUS, 1994). De acordo com Garcia e Presses (2013), um exemplo de tangibilidade pode ser observado nos ativos imobilizados, que têm como função principal subsidiar a empresa para seu funcionamento. Porém, Martins (1972) chamou a atenção para o fato de que justamente por serem físicos, os ativos tangíveis possuem duração limitada, e na contabilidade a depreciação deve ser

considerada, ao contrário dos ativos intangíveis, que possuem potencial de “crescer” no decorrer do tempo.

Um dos problemas apontados na identificação e tratamento dos intangíveis está diretamente ligado ao fato de que, em sua grande maioria, não são predeterminados ou criados, surgindo e sendo identificados posteriormente (SCHNORRENBARGER, 2005).

A tentativa de definir e as dificuldades de se tratar os intangíveis aparecem já em 1891, tendo sido chamado primeiramente de “*Goodwill*” e merecendo atenção especial dos estudiosos (MARTINS, 1972).

No Brasil, mais precisamente em 1972, Eliseu Martins apresentou sua tese de doutoramento para a Universidade de São Paulo com a seguinte temática: Contribuição à avaliação do Ativo Intangível. Em sua tese, Martins já aludia às dificuldades que na época apontou como um dos maiores problemas na contabilização dos ativos que a contabilidade enfrentaria.

Durante longos 45 anos, diversos estudos no Brasil têm sido produzidos justamente na tentativa de delimitar e conceituar de forma unânime o que seriam esses ativos intangíveis e como tratá-los. No entanto, essa discussão continua, e seu tratamento é um desafio, principalmente dentro de uma sociedade onde o conhecimento se sobrepõe a qualquer ativo que as organizações possam adquirir.

Nesse contexto, este trabalho também surge na tentativa de subsidiar a forma de realizar o tratamento dos ativos intangíveis, galgando uma dificuldade um pouco maior do que as já apresentadas na literatura até então, pois buscará evidenciar esse tratamento dentro do setor público. Para isso, sustentar-se-á nos trabalhos anteriores realizados, a começar pelo de Eliseu Martins.

De acordo com Martins (1972), um dos pontos facilitadores para tratar dos ativos intangíveis é compreender a essência e conhecer amplamente algumas questões preliminares, dentre elas, o custo, os relatórios contábeis pelo custo, o ativo e o lucro, e daí partir com a tangibilidade.

Assim, para iniciar a compor o contexto dos ativos intangíveis que serão utilizados posteriormente, foi realizada uma divisão entre seus conceitos, categorias, diferenciais, tipologia, exemplos de tratamentos de acordo com a literatura, reconhecimento, mensuração, amortização e vida útil. Todos os apontamentos foram amplamente investigados na literatura e sintetizados de acordo com os objetivos principais deste estudo.

2.2.1 Conceito e Critérios de ativo intangível

Como já aludido anteriormente, dentro da contabilidade, uma das importantes ferramentas é a compreensão dos respectivos conceitos, pois é pelo reconhecimento que o tratamento se dará de forma correta (MARTINS, 2002). No entanto, reconhece-se que alguns dos conceitos ainda aparecem, se não de forma ambígua, sem concordância entre algumas literaturas.

Uma das maiores dificuldades pode ser encontrada no significado do adjetivo *intangível*, definido como sem substância, impalpável, incorpóreo, que não se pode tocar (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Compreender, dentro de uma organização, como mensurar algo que possui todas essas características por si só pode ser considerado um grande desafio. Portanto, deve-se recorrer a uma ou mais definições neste estudo.

De acordo com Martins (2002, p.84), "para evitar confusões e interpretações incorretas, tenta-se convencionar contabilmente que os ativos intangíveis (contábeis) são limitados a ativos de capital, isto é, ativos não circulantes."

Não há dúvidas de que os ativos intangíveis não podem ser tocados. Trata-se de algo insubstancial (PEREZ; FAMÁ, 2006). No entanto, conforme a literatura, pelo menos quatro características devem ser atendidas e compreendidas para se classificarem os ativos intangíveis, como apresenta o Quadro 3.

Quadro 3 - Conceitos e critérios de ativos intangíveis

Característica dos ativos	Autores
1) Os ativos intangíveis são ativos não circulantes.	Hendriksen e Van Breda (1999); Martins (2002); Perez e Famá (2006); Lopes (2008); CFC (2017a), dentre outros.
2) Necessitam de desembolso com serviços, em contraste com desembolso de bens. São criados quando se gasta caixa.	Martins (2002); Perez e Famá (2006); Lopes (2008); CFC (2017a), dentre outros.
3) Não têm existência física, porém, trazem ou trarão benefícios.	Hendriksen e Van Breda (1999); Martins 2002; Perez e Famá (2006); Quinteiro (2009); Lopes (2008); CFC (2017a), dentre outros.
4) Possuem valor para organização.	Martins (2002); Perez e Famá (2006); Lopes (2008); CFC (2017a), dentre outros.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos autores citados (2018).

Além dessas características, outras delimitações dos ativos intangíveis que os diferenciam dos ativos tangíveis devem ser consideradas e estão apresentadas no Quadro 4:

Quadro 4 - Definições gerais de ativos intangíveis

Diferenciais	Conceito/Características
Inexistência de usos alternativos	Tanto ativos intangíveis quanto ativos tangíveis retiram seu valor econômico das expectativas de geração de lucros no futuro, mas apenas os ativos tangíveis podem ter algum benefício para a entidade que os controla, se dispostos de formas economicamente diferenciadas, já que a maioria dos ativos intangíveis não pode ser transferida a usos alternativos. Embora o argumento seja correto para alguns intangíveis, há exceções; a mais notável é representada por marcas.
Separabilidade	Característica ligada diretamente com a impossibilidade de que os ativos intangíveis sejam separados da empresa ou de seus ativos físicos, pois sua existência e valor dependem dessa combinação com os ativos tangíveis da empresa. Alguns intangíveis, no entanto, contidos em elementos que possuem forma física, como contratos, marcas, patentes e direitos autorais, possuem valor e podem ser identificados de forma separada do valor da empresa.
Incerteza quanto à recuperação	O alto grau de incerteza a respeito do valor dos benefícios futuros a serem recebidos é outra característica de distinção entre ativos intangíveis e tangíveis, quando representam benefícios muito incertos e de difícil associação às receitas específicas esperadas (e até às realizadas) e a períodos específicos, remetendo a um tratamento muito conservador dos intangíveis.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Hendriksen e Van Breda (1999).

Os autores trazem estas outras características distintivas, geralmente observáveis nos intangíveis; no entanto, isso não implica que todas estejam presentes ao mesmo tempo. Por este motivo, se um ativo intangível não apresentar todas as características listadas, não significa necessariamente que ele não seja um ativo intangível reconhecível contabilmente (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999), a exemplo do goodwill.

Dessa forma, compreende-se que os ativos intangíveis, apesar de não serem palpáveis, devem atender a critérios que estão de comum acordo entre autores, podendo pertencer a diversas categorias, conforme será demonstrado a seguir.

2.2.2 Categorias

Os ativos intangíveis, embora em alguns casos possam diferenciar-se das categorias aqui apontadas, podem ser encaixados (geralmente) dentro das categorias expostas no Quadro 5, de acordo com a visão de um ou mais autores.

Quadro 5 - Categorias possíveis para ativos intangíveis

Categoria	Definição
Marketing	Traduzem uma dimensão comercial, de imagem e reputação, podendo ser legalmente protegidos pelas autoridades oficiais. Ex: marcas registradas; nomes registrados; marcas de serviços; fardamento; cabeçalhos de jornais; domínios de Internet; acordos de não concorrência.
Tecnológicos	Associados fundamentalmente a processos, são também, em larga escala, protegidos por lei. Ex: patentes; <i>software</i> ; tecnologias não patenteáveis; bases de dados; segredos registrados (ex. fórmulas químicas, etc.).
Artísticos	Associados à dimensão de criatividade e inovação. São, em regra, legalmente protegidos. Ex: jogos; óperas; balés; livros, revistas, jornais; trabalhos musicais.
Processamento de Dados	Associados ao processamento de dados e informação associada aos sistemas integrados de gestão. Ex: <i>software</i> ; direitos sobre <i>software</i> ; bases de dados automáticas; circuitos automáticos; aplicações (v.g., XBRL; CRM; Balanced Scorecard®), etc.
Engenharia	Caracterizados pela sua natureza técnica, podem consolidar a diferenciação pela via do processo. Podem ser objeto de registro legal. Ex: design industrial; patentes de produtos; segredos tecnológicos; desenhos e esquemas; documentação técnica, etc.
Clientes	Traduzem uma dimensão relacional externa com um dos principais <i>stakeholders</i> . Ex: listas de clientes; registros de encomendas; contratos com clientes; relações com clientes não contratualizadas.
Contratuais	Suportados e protegidos por contrato, proporcionam ao proprietário um elevado controle e identificabilidade. Apresentam uma relação muito direta com os benefícios econômicos futuros. Ex: licenciamentos; acordos de <i>royalties</i> ; contratos de serviços; contratos de aluguel, <i>franchises</i> ; direitos de utilização; contratos laborais.
Capital Humano	Associados às competências, aptidões e comprometimento dos recursos humanos. Ex: formação dos recursos humanos; acordos laborais; contratos de união; reputação dos recursos humanos, etc.
Localização	De natureza fundamentalmente espacial, traduzem os privilégios resultantes da gestão de recursos naturais e geográficos. Ex: direitos de arrendamento; direitos de exploração; concessões, etc.
<i>Goodwill</i>	Excesso do preço pago por uma organização sobre o justo valor dos ativos adquiridos. Ex: <i>goodwill</i> institucional; valor agregado do negócio, etc.

Fonte: Adaptado de Reilly e Schweih (1999, p. 19-20⁸ *apud* Lopes, 2008) e FASB (2001, Statement 141⁹ *apud* Lopes, 2008).

A norma internacional sobre intangíveis não identifica uma categorização clara para eles. Apenas referem, assim como a norma convergida, no ponto 118 da NBC TSP 08, exemplos de classes distintas de ativos intangíveis: “marcas; títulos de publicação; softwares para computador; licenças, direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais; receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e ativos intangíveis em desenvolvimento” (CFC, 2017b).

⁸ REILLY, R. F. e SCHWEIHS, R. P. (1999). *Valuing intangible Assets*, New York: McGraw-Hill.

⁹ FASB – FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2001). *Statement of Financial Accounting Standards N.º141 – Business Combinations*.

2.2.3 Tipologia

A NBC TSP 08 também apresenta, no item 17, um rol, não exaustivo, de recursos intangíveis com os quais as entidades lidam no desenvolvimento de suas atividades, tais como conhecimento científico ou técnico; projeto e implantação de novos processos ou sistemas; licenças; propriedade intelectual; e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). O mesmo item ainda dá exemplos que se enquadram nessas categorias, como: *softwares*; patentes; direitos autorais; direitos sobre filmes cinematográficos; listas de usuários de um serviço; licenças de pesca; quotas de importação adquiridas; e relacionamentos com usuários de um serviço.

De acordo com a caracterização de ativos, como já exposto anteriormente, nem todos os itens citados se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Com base nesse limitador e, ainda, na exigência legal estabelecida pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Anexo à Portaria STN n.548/2015, neste tópico, serão pormenorizados alguns dos itens mais tratados pela literatura.

2.2.3.1 Software

Softwares são sistemas lógicos que, a partir de orientações previamente programadas, processam dados (RITTA; ENSSLIN; RONCHI, 2010).

Alguns destes itens podem estar incluídos em elementos que possuem substância física, como um disco, sendo necessário fazer uma avaliação sobre qual elemento é mais significativo para, finalmente, aferir se o ativo que contém tanto elementos intangíveis quanto tangíveis deve ser tratado como imobilizado ou intangível. Assim sendo, quando determinado programa integra uma máquina de forma definitiva e essencial, receberá tratamento de imobilizado; já no caso de possuir elementos independentes em relação ao bem físico, será tido como ativo intangível (BRASIL, 2016; CFC, 2017b).

Um fator extremamente importante no que se refere a esses itens é, como alertado pelo MCASP e pela NBC TSP 08, que os *softwares* estão suscetíveis à obsolescência tecnológica, considerado o histórico de rápidas alterações na

tecnologia. Em decorrência disso, existe alta probabilidade de que suas vidas úteis sejam curtas.

A elaboração de *softwares* é um exemplo de atividade de desenvolvimento de ativos intangíveis (BRASIL, 2016; CFC, 2017b) e, segundo Lopes (2008), quanto ao tratamento para *software* desenvolvido internamente e/ou *software* desenvolvido para comercialização, não há distinção. Entretanto, para Iudícibus et al. (2010) e Valadão, Dornelles e Sancovski (2013), no tratamento contábil dos custos incorridos no desenvolvimento de *softwares* cujos direitos de uso e acesso são comercializados, podem ser considerados como ativos especiais ou ativos intangíveis.

Ativo especial é aquele que gera receita, decorrente da comercialização, mas a baixa de seu custo não é necessariamente reconhecida de forma integral, uma vez que seus direitos não se esgotam com apenas uma venda, e sim pela perda da capacidade de gerar novas receitas (IUDÍCIBUS et al., 2010). De acordo com os autores, os gastos incorridos no seu desenvolvimento devem ser registrados em conta de Ativos Especiais em Produção e, após sua conclusão, transferidos para Ativos Especiais, ambos do Ativo Circulante.

A norma específica de tratamento de ativos intangíveis no setor público, NBC TSP 08, também salienta que se pode, frequentemente, mensurar confiavelmente o custo de geração interna de ativo intangível, como salários e outros gastos incorridos, para desenvolver *softwares* de computador por meio dos sistemas de custos da entidade.

Porém, no contexto do setor público brasileiro, a maioria das entidades públicas não conta com este sistema consolidado, embora a implantação de sistema de custos seja uma das diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência com as normas internacionais e ao fortalecimento institucional da contabilidade, editada, em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) - "Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil".

2.2.3.2 Marcas

Marca é "(...) um nome, termo, signo, símbolo ou design, ou combinação desses elementos, para identificar os produtos ou serviços de um vendedor ou grupo

de vendedores e diferenciá-los dos de seus concorrentes" (KOTLER; ARMSTRONG, 1998, p.195). Ela se fortalece na memória dos consumidores por meio do acúmulo de mensagens guardadas a respeito do produto/serviço, estabelecendo um relacionamento entre consumidor e empresa (KAPFERER, 1991) e aumentando dessa forma a possibilidade de venda do produto/serviço (SANTOS et al., 2007).

Trata-se de um tipo de propriedade intelectual legalmente protegida (LOPES, 2008), cujo efeito econômico mais evidente é o fato de permitir ao proprietário estabelecer preços superiores àqueles que são praticados para produtos ou serviços similares (SMITH, 1997¹⁰ *apud* LOPES, 2008).

No Brasil, o artigo 5º, alínea XXIX da Constituição Federal assegura proteção à propriedade das marcas, considerando-se o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País (BRASIL, 1988). Sua vigência tem um prazo de 10 anos a contar da publicação da concessão, porém, ao final deste, existindo interesse do titular em manter o registro da marca, deve-se providenciar a prorrogação da vigência por período igual e sucessivo (INPI, 2017; BRASIL, 1996).

As marcas, em geral, são resultantes dos valores gastos com propaganda (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; SCHMIDT; SANTOS, 2002) e reconhecidas no ativo se adquiridas de terceiros ou se desembolsados os valores para o seu registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI (SANTOS et al., 2007). Neste último caso, implica, geralmente, registro de pequenos valores referentes ao pagamento de taxas de registro de marca, desembolsos relacionados à compra de terceiros ou por contrato de uso de marcas (MARTINS et al., 2013; SANTOS et al., 2007). A amortização ocorrerá quando a marca for de duração limitada, durante a vida conferida pelo direito, contrato ou permissão governamental, ou por sua vida econômica (IUDÍCIBUS, 2015).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), alguns consultores têm sugerido que as marcas sejam reconhecidas como ativos intangíveis identificáveis quando for possível medir seu valor, a fim de minimizar o *goodwill* não identificado. Esta defesa emerge em virtude das características deste ativo intangível: ser identificável separadamente, ter *status* legal independente - pode ser transferida com a simples cessão do certificado de registro e gerar benefícios futuros.

¹⁰ SMITH, Gordon V. (1997). *Trademark Valuation*, New York: John Wiley & Sons.

Contudo, a existência de mercado ativo é relativamente rara para marcas registradas, uma vez que este tipo de ativo é único. Então, o preço pago por um ativo nas transações de compra e venda e nas negociações entre compradores e vendedores individuais pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro, até mesmo porque, normalmente, estes preços não estão disponíveis para o público (CFC, 2017a; IFAC, 2010; CFC, 2017b). A normatização internacional e nacional deixa claro que marcas desenvolvidas internamente não devem ser reconhecidas como ativos intangíveis porque os gastos incorridos com estes itens não podem ser separados dos custos de desenvolvimento das operações da entidade como um todo.

2.2.3.3 Patentes

Patente é um instrumento que confere ao autor de invenção ou modelo de utilidade garantia de propriedade, sendo patenteável toda invenção que atender aos critérios de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial (BRASIL, 1996). Além de novas tecnologias para produto ou processo, podem ser solicitadas patentes para melhoria funcional no uso ou fabricação de objetos de uso prático, como utensílios e ferramentas (BRASIL, 1996; INPI, 2017).

Segundo Teh, Kayo e Kimura (2008), além de as patentes criarem uma barreira contra a imitação, sua concessão confere ao proprietário exclusividade de exploração, podendo impedir terceiro de fabricar, usar, colocar à venda ou importar produto ou processo patenteado ou obtido diretamente de processo patenteado, durante determinado período. No Brasil, este prazo é de 20 anos para a patente de invenção e de 15 anos para o modelo de utilidade, contados da data de depósito (BRASIL, 1996).

As patentes, assim como as marcas:

- a) são uma categoria de propriedade intelectual protegida pela lei (LOPES, 2008).
- b) aplicam a amortização pelo prazo da vida conferida pelo direito, contrato ou permissão governamental, ou por sua vida econômica, se o ativo tiver vida útil limitada (IUDÍCIBUS, 2015).
- c) raramente têm mercado ativo, em decorrência de sua singularidade;

- d) são registradas por valores pequenos, que geralmente envolvem apenas gastos com registro de invenções próprias, desembolsos a terceiros por contrato de uso de patentes ou processos de fabricação (tecnologia) (IUDÍCIBUS et al., 2010).

De forma similar aos *softwares*, as patentes:

- a) podem estar incluídas em elementos que possuem substância física, como documentação jurídica, sendo necessário fazer uma avaliação sobre qual elemento é mais significativo para, finalmente, aferir se o ativo que contém tanto elementos intangíveis quanto tangíveis deve ser tratado como imobilizado ou intangível (CFC, 2017a; IFAC, 2010; BRASIL, 2016; CFC, 2017b).

A lei nº 9.279/1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, traz em seu capítulo 14 o tratamento dispensado às patentes quando realizadas por empregado ou prestador de serviço, sendo que nessas condições a invenção e o modelo de utilidade poderão pertencer exclusivamente ao empregador, exclusivamente ao empregado, ou a propriedade poderá ser comum. Todas as determinações são aplicáveis, no que couber, às entidades da administração pública, direta, indireta e fundacional, federal, estadual ou municipal.

Uma patente pertence exclusivamente ao empregador quando decorrer de contrato de trabalho cuja execução ocorra no Brasil, salvo expressa disposição contratual, e também aquela requerida pelo empregado até um ano após a extinção do vínculo empregatício, salvo prova em contrário. Também poderá pertencer exclusivamente ao empregado, desde que criada totalmente desvinculada do contrato de trabalho e não decorrente da utilização de recursos, meios, dados, materiais, instalações ou equipamentos do empregador.

Já a propriedade será comum e em partes iguais quando resultar da contribuição pessoal do empregado e de recursos, dados, meios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, ressalvada expressa disposição contratual. Neste caso, é garantido ao empregador o direito exclusivo de licença de exploração, que deverá ser iniciada dentro do prazo de um ano, contado da data de sua concessão, sob pena de transferência à outra parte, sendo assegurada ao empregado a justa remuneração.

2.2.3.4 Licenças

Licença é uma permissão para fazer algo; o termo também permite designar o documento que comprova essa autorização, um alvará ou um direito de exploração de invenção, por exemplo (LICENÇA). É também conhecida como concessão. Por meio dela, é possível ceder ao seu detentor o direito de uso de um ativo por período previamente acordado (SANTOS et al., 2007). Em geral, refere-se a bens intelectuais ou não tangíveis.

Assim como no caso dos *softwares* e das patentes, uma licença pode estar incluída em elementos que possuem substância física, como documentação jurídica, sendo necessário fazer uma avaliação de qual elemento é mais significativo para, finalmente, aferir se o ativo que contém tanto elementos intangíveis quanto tangíveis deve ser tratado como imobilizado ou intangível (CFC 2017a; IFAC, 2010; BRASIL, 2016; CFC, 2017b).

Para este tipo de ativo intangível, também é extremamente raro existir mercado ativo, mas esse pode ser encontrado em alguns locais, para classes homogêneas de licenças (IFAC, 2010; CFC, 2017b), tais como as licenças de táxi e de pesca (CFC 2017a).

Geralmente, a utilização de direitos de licença é dependente do planejamento institucional, o que pode postergar, em alguns casos, a aferição de benefícios econômicos gerados pelo ativo (CFC, 2017a). A legislação aplicada ao tratamento dos intangíveis também destaca que se pode, por diversas vezes, mensurar de forma confiável o custo de geração interna deste ativo e outros gastos incorridos para obter licenças por meio dos sistemas de custos da entidade.

Na Administração Pública brasileira, as concessões de serviços são regidas pela Lei nº 8.987/95, e a delegação de sua prestação é feita por autoridades constituídas, mediante licitação e contrato administrativo, à pessoa jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado (BRASIL, 1995).

2.2.3.5 Direitos autorais

No Brasil, os direitos autorais são regulados pela Lei nº 9.610/98. Trata-se de um conjunto de prerrogativas conferidas ao criador de uma obra intelectual, com o

propósito de assegurar-lhe o gozo dos benefícios morais e intelectuais decorrentes da exploração de suas criações (SCHMIDT; SANTOS, 2009). A proteção aos direitos de que trata esta lei independe de registro, mas é facultado ao autor registrar a sua obra, conforme sua natureza, na Biblioteca Nacional, na Escola de Música, na Escola de Belas Artes da Universidade Federal do Rio de Janeiro, no Instituto Nacional do Cinema ou no Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia.

Estes direitos podem ser subdivididos em duas categorias – os morais e os patrimoniais – ou, como especificados por Schmidt e Santos (2009), em pessoais e econômicos, ou ainda como direitos de autor e *copyright*, conforme Lopes (2008). Os direitos morais têm por objeto de proteção o autor ao qual está associado o direito de personalidade; já os direitos patrimoniais resguardam a obra, estando associado um direito à cópia, ou seja, um direito de reprodução (LOPES, 2008).

Os direitos patrimoniais são temporários, sendo que o prazo de vigência varia de acordo com a legislação de cada país; após o final deste prazo, a obra cai em domínio público. No Brasil, os direitos patrimoniais sobre obra literária, artística ou científica são válidos por toda a vida do autor (ou do último dos coautores) e mais 70 anos. Já o prazo de proteção das obras audiovisuais e fotográficas será de 70 anos, a contar de 1º de janeiro do ano subsequente ao de sua divulgação (BRASIL, 1998).

Ao autor e seus sucessores é facultado, por lei, transferir definitiva ou temporariamente os direitos patrimoniais sobre suas criações. Estes direitos poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em direito; no entanto, a omissão de autoria na divulgação da obra não presume o anonimato ou a cessão de seus direitos. (BRASIL, 1998).

A cessão temporária é chamada de licenciamento e é a forma mais usual de comercialização deste recurso (LOPES, 2008). Contudo, a transmissão definitiva somente é admitida mediante estipulação contratual escrita, sendo válida unicamente para o país em que se firmou o contrato; na falta deste, o prazo máximo para usufruir dos direitos será de cinco anos; prazo idêntico é admitido para direitos sobre obras futuras (BRASIL, 1998).

Os direitos patrimoniais fluem para o seu detentor, decorrentes de uma variedade de trabalhos – literários, artísticos, científicos, dramáticos, coreográficos, musicais, audiovisuais, fotográficos, pictóricos (BRASIL, 1998; LOPES, 2008). No

caso de uma organização ser detentora de trabalhos desta natureza, cujos benefícios econômicos futuros (por via da venda ou da transferência) fluam para si de forma direta, isso lhe garante o cumprimento de um dos requisitos para o reconhecimento como ativo intangível (LOPES, 2008). Um segundo critério será satisfeito se existir proteção legal resguardando esse direito autoral, por meio do controle (CFC, 2017a; CFC, 2017b).

Importante destacar que o registro contábil destes trabalhos não depende de sua publicação ou realização, ou seja, o momento do reconhecimento do intangível pode não coincidir com a sua operacionalidade prática ou mesmo com o período em que fluirão os benefícios para o seu proprietário (LOPES, 2008). Normalmente, a vida útil econômica de um direito autoral é menor que sua vida legal (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2006).

Não há maiores esclarecimentos nas normas contábeis internacionais acerca deste ativo intangível. A NBC TSP 08 e a IPSAS 31 destacam que, em alguns casos, direitos autorais podem ser adquiridos por meio de transação sem contraprestação, quando renomados autores cedem suas obras pessoais a uma entidade do setor público – arquivo nacional, por exemplo. Também faz-se presente que se pode, frequentemente, mensurar de forma confiável o custo de geração interna deste ativo e outros gastos incorridos para obter direitos autorais por meio dos sistemas de custos da entidade.

2.2.3.6 Gastos com treinamento

Assim como no MCASP, as normativas sobre o tratamento dos ativos intangíveis incluem os gastos com treinamento no rol de itens aos quais as entidades devem aplicar os procedimentos descritos nas normas ao efetuar análise dos fenômenos econômicos.

Embora uma entidade possua elevado capital intelectual, disponha de ferramentas para identificar as habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços a partir do treinamento e presuma que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades em benefício da entidade, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados, geralmente, é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. No entanto, o enquadramento poderá

ocorrer se o talento gerencial ou técnico específico estiver protegido por direitos legais – um acordo comercial, por exemplo.

Ainda que tenha certeza de que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados por pessoal especializado ou gastos com treinamento fluirão para a entidade, falta, para o enquadramento na definição de ativo intangível, mensurar o capital intelectual, o que dificilmente acontecerá porque ele não satisfaz os critérios de identificação e inexistem métodos objetivos de medição (MOTA, 2015). Por fim, com base nas considerações feitas, devem os gastos com treinamento ser reconhecidos como despesa quando incorridos (CFC 2017a; IFAC, 2010; CFC, 2017b).

2.2.3.7 Gastos com propaganda

As propagandas são responsáveis pela divulgação de informações com o propósito de influenciar as pessoas em determinado sentido, favorecer uma marca, instigar o consumo do objeto divulgado a fim de obter resultados futuros (SILVA, 2000). Os recursos destinados a campanhas publicitárias ou outras ações de marketing, de natureza comercial, são reconhecidos como gastos, de acordo com os normativos contábeis internacionais, independentemente de seu retorno coincidir ou não com o momento em que tais dispêndios ocorrem.

Todavia, Lopes (2008) tem posicionamento contrário, pois aponta como disponíveis os critérios para o reconhecimento destes gastos como ativo intangível e que não existem razões para o seu não reconhecimento, ainda porque, se os benefícios econômicos futuros cessarem parcial ou totalmente, existe o mecanismo de reconhecimento da sua perda por imparidade.

2.2.3.8 Pesquisa e desenvolvimento

Nesta categoria, são classificados os gastos com as atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas com o propósito de gerar novos produtos, aperfeiçoar produtos antigos ou reduzir custos operacionais com o objetivo de benefícios futuros (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; SCHIMDT; SANTOS, 2009).

Os conceitos de pesquisa e desenvolvimento trazidos pelo MCASP e pela NBC TSP 08 são apresentados no Quadro 6.

Quadro 6 - Conceitos de pesquisa e desenvolvimento

Tipo	Conceito
Pesquisa	É a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento científico ou técnico.
Desenvolvimento	É a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Fonte: Brasil (2016), CFC (2017b).

Embora as normas apresentem caracterizações separadas, como pode ser visto no Quadro 6, elas são enfáticas quanto às atividades de pesquisa e desenvolvimento se destinarem exclusivamente à produção de conhecimento. Logo, o elemento físico gerado em decorrência do processo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado a ele (CFC 2017a).

Autores como Santos et al. (2007) e Iudícibus (2015) destacam essa tipologia de intangíveis como o item mais complexo, devido à necessidade de adoção de procedimentos diferenciados, de acordo com o tipo e a natureza dos gastos. Cada caso deve ser analisado em termos de gastos com pesquisa e desenvolvimento, dentro da definição geral de ativo; quando não for possível comprovar a geração de receitas futuras, deve-se registrar como despesa; já quando for viável a identificação de projetos capazes de gerar receitas futuras, podem-se ativar, no mínimo, os gastos de desenvolvimento para amortização em períodos futuros (IUDÍCIBUS, 2015).

Segundo Martins et al. (2013), caso durante a avaliação para fins de reconhecimento de um ativo intangível gerado internamente houver dificuldade em classificar se o processo está na fase de pesquisa ou de desenvolvimento, a entidade deve considerar os gastos como decorrentes da fase de pesquisa, reconhecendo-os como despesa no resultado do período, isso porque esses gastos não atendem às condições de reconhecimento de um ativo. Essa recomendação apoia-se principalmente no argumento da dificuldade de traçar relação de causa e efeito entre gastos de P&D e benefícios futuros (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Geralmente, quando ativos intangíveis são desenvolvidos internamente, “o cálculo de seu custo envolve todas as dificuldades consideradas no caso de ativos construídos pela própria empresa, mais alguns problemas próprios” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Este é o caso de uma patente, por exemplo, em que muitos de

seus custos são resultantes de despesas conjuntas das atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Outro aspecto essencial a ser considerado quando do reconhecimento de custos é o da incerteza quanto à sua viabilidade e o período a ser beneficiado por eles. Consegue-se reduzir a margem de incerteza da geração de benefícios econômicos futuros quando se demonstram a viabilidade técnica e comercial do produto e a existência de recursos suficientes para sua efetiva produção e comercialização (MARTINS et al., 2013).

A normatização indica o seguinte tratamento para esta categoria: como regra geral, as despesas de investigação devem ser reconhecidas como gastos no momento em que ocorrem, enquanto que as despesas de desenvolvimento devem ser capitalizadas. Contudo, as posições de autores como Chan, Lakonishok e Sougiannis (2001), Lopes (2008) e Santos et al. (2007) são contrárias à atual posição normativa, especialmente em virtude de o reconhecimento imediato como gasto conduzir a uma lacuna temporal entre o momento de reconhecimento do gasto e o provável retorno de benefícios futuros, distorcendo o balanço da organização, uma vez que esse retorno não está nele refletido e, ainda, indicando uma situação desfavorável que pode não ser real.

2.2.3.9 Gastos pré-operacionais

Os gastos pré-operacionais são os incorridos antes do início das operações, oriundos de sua instalação, tais como jurídicos e de secretaria; ou de novos empreendimentos em uma entidade existente, tais como a abertura de novas instalações ou unidades operacionais, lançamento de novos produtos/serviços ou processo, transferências do negócio para outra localidade ou criação de uma nova operação de comercialização (SCHMIDT; SANTOS, 2002). Não devem ser considerados como gastos pré-operacionais os gastos realizados com a finalidade de reorganização de setores ou da totalidade da empresa, pois estes se qualificam como despesa (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Geralmente, os gastos de início das operações são lançados como despesas operacionais, em consequência do conservadorismo contábil e da complexidade de vinculação com os benefícios futuros (IUDÍCIBUS et al., 2010). Entretanto, se existirem condições claras para a averiguação do benefício futuro para a

organização, os gastos significativos realizados podem ser registrados no ativo intangível se atenderem às condições de reconhecimento (SCHMIDT; SANTOS, 2002; IUDÍCIBUS et al., 2010). Iudícibus et al. (2010) ressaltam que esta tarefa de julgar se um intangível desenvolvido internamente está qualificado para o reconhecimento não é simples.

Alguns autores consideram que esses gastos, que usualmente precedem as operações da entidade, devem ser ativados e transferidos para a despesa por diversos períodos, e não somente em um único período (SCHMIDT; SANTOS, 2002; IUDÍCIBUS, 2015), a fim de evitar distorções do lucro nos primeiros anos, já que tendem a ser substanciais (SCHMIDT; SANTOS, 2002).

Contudo, segundo a normatização, os custos pré-operacionais somente serão ativados se fizerem parte do custo de um item do ativo; todos os demais gastos com o início das operações devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (CFC 2017a; IFAC, 2010; CFC, 2017b).

2.2.4 Reconhecimento

Após apontar os principais conceitos, características e categorias que podem ser adotadas no tratamento contábil dos ativos intangíveis, faz-se uma pausa para discorrer sobre as dificuldades no reconhecimento do ativo intangível, mesmo que anteriormente tenham sido apontados mecanismos de identificação.

Para Perez e Famá (2006, p.14):

A simples existência de qualquer ativo não é razão suficiente para que ele seja reconhecido contabilmente e isso também é válido para os ativos intangíveis. Para esses, as dificuldades de reconhecimento são ainda maiores quando se tratarem de ativos intangíveis criados ou desenvolvidos internamente na empresa e que ainda possuam certa subjetividade (PEREZ; FAMÁ, 2006, p.14).

Cabe dizer que, embora as características e conceitos quanto aos ativos intangíveis denotem certo esclarecimento sobre eles, reconhecê-los parece não ser o suficiente para mensurá-los. Assim, como confirma Martins (2002, p.87):

A simples existência do ativo intangível, assim como para qualquer ativo, não é suficiente para que ele seja reconhecido contabilmente. Sendo um dos elementos do balanço patrimonial mais difícil de ser tratado, e mensurado, deve ser muito bem caracterizado, assim como deve ser

mensurado objetivamente (na medida em que a subjetividade inerente aos ativos seja minimizada, ou seja, tratada de forma consciente e responsável) (MARTINS, 2002, p.87).

Lopes (2008, p.134), nesse sentido, argumenta que:

Na verdade a identificação de recursos intangíveis (sentido amplo) culmina numa particularização objetiva ao nível do seu reconhecimento contabilístico – a de ativos intangíveis (sentido restrito) (LOPES, 2008, p.134).

Acredita-se que as elucidações de Lopes (2008) caibam também como uma espécie de desabafo quanto às possibilidades iminentes de um mundo tecnológico, em constante transformação, onde muitas vezes não apenas a contabilidade, como também as demais ciências, sentem dificuldades para acompanhar.

Outras duas dificuldades são apontadas por Brown e Kimbrought (2011), como a crença generalizada existente de que não se podem controlar totalmente recursos intangíveis e a de que é difícil perceber os benefícios futuros desses recursos; estas contribuem para a relutância e limitação na contabilização de ativos intangíveis, da qual se excetuam apenas alguns ativos economicamente valiosos controlados por direitos legais.

Embora muitas sejam as dificuldades, conforme explica Damodaran (2014), a contabilização adequada dos ativos intangíveis pode melhorar, e muito, os indicadores contábeis de valor de mercado da empresa e também os de lucratividade, além de destacar certos ativos intangíveis geradores de fluxo de caixa imediato.

No caso específico dos ativos intangíveis, a dificuldade em especial está diretamente relacionada à mensuração, como será observado na sequência deste estudo.

2.2.5 Mensuração

No caso do ativo intangível, a compreensão sobre a mensuração inicia-se dentro da atmosfera dos ativos (anteriormente trabalhados), que deve estender-se de forma a abranger o contexto do intangível e, conseqüentemente, permitir seu reconhecimento e mensuração (NIYAMA; SILVA 2017).

Quanto aos gerados internamente, normalmente são difíceis de serem reconhecidos contabilmente, pois é difícil de se determinar o momento em que o ativo começa a gerar benefícios, e também é difícil de se determinar o seu custo (ou valor) de forma precisa. Os casos mais comuns (mas também muito questionáveis) em que tais ativos são gerados internamente, identificados, mensurados e reconhecidos contabilmente, são os constituídos em fases de pesquisa e desenvolvimento. Normalmente os ativos intangíveis são reconhecidos apenas quando adquiridos de terceiros. Isso pode ocorrer quando determinados ativos são negociados em separado ou através da aquisição de um grupo de ativos, normalmente uma entidade como um todo, representada por uma coleção de ativos, ou por parcela dessa entidade (MARTINS, 2002, p.102).

Nota-se que a mensuração do ativo intangível é iniciada no momento de seu surgimento. De acordo com Martins (2002, p.103), uma das possibilidades é que os gastos com pesquisas, lançados como despesas, possam servir como base de mensuração do ativo intangível. Porém, há de se ressaltar que o lançamento como despesa

[...] tende a distorcer o resultado contábil, de forma a apresentar resultados menores nos períodos em que os gastos são lançados como despesas e resultados maiores em períodos futuros. Entretanto, quando o mercado tem informação sobre tais procedimentos, as pesquisas indicam que ele percebe que tais gastos (lançados para o resultado das empresas como despesas) na verdade são gastos que irão beneficiar períodos futuros, e portanto os considera como ativos intangíveis, cuja amortização é feita no período em que tais gastos irão beneficiar a empresa (MARTINS, 2002, p.103).

Ainda em Martins (2002, p.105), devemos reconhecer que:

Geralmente os intangíveis são avaliados pelos seus custos de formação ou aquisição. Certos intangíveis possuem mercados organizados e eficientes, de forma que a eles podem ser atribuídos os seus *fair values*. Quanto à avaliação econômica dos atributos de um intangível, quando este não possui mercado eficiente, pode-se usar o critério do valor presente para a determinação de seu valor econômico. A avaliação do intangível pelo seu valor presente líquido é de caráter fundamental, pois representa a verdadeira essência econômica do ativo, ao invés de representar custos acumulados à espera de receitas para futuros confrontos. Quando se utiliza o valor presente líquido, está-se antecipando todos os potenciais de benefícios futuros, dando a esse valor um caráter informacional mais relevante do que o seu custo histórico (MARTINS, 2002, p.105).

Nota-se, ainda, que na mensuração a maioria dos casos dos intangíveis não possibilita a mensuração separada dos processos, mas sim devem ser identificadas como um todo.

Quando ativos intangíveis são comprados, individualmente ou como parte de um conjunto de ativos, a determinação do custo é semelhante ao cálculo do custo de instalações e equipamentos em condições similares. Quando são desenvolvidos internamente, porém, o cálculo de seu custo envolve todas as dificuldades consideradas no caso de ativos construídos pela própria empresa, mais alguns problemas próprios. Em sua maior parte, os custos de patentes e marcas são custos conjuntos. Muitas patentes podem resultar de despesas conjuntas de pesquisa e desenvolvimento, e diversas marcas podem ser objeto de campanhas publicitárias mais amplas. Esses problemas podem ser resolvidos com o uso de métodos de custeio conhecidos, mas os resultados tendem a ser arbitrários quando incluem custos conjuntos alocados. À medida que isso ocorre, as avaliações tendem a ficar praticamente desprovidas de significado - mas não mais do que a aquisição de ativos tangíveis conjuntos, como terrenos e prédios (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.392).

Tal aspecto dificulta a mensuração por parte dos profissionais. Lopes (2008) salienta que, nesse sentido, a contabilidade tem enfrentado oposições quanto à sua exatidão. Para o autor, “as dificuldades contabilísticas associadas ao tratamento desses intangíveis têm propiciado a divulgação de informação não relevante e até pouco fidedigna, razão pela qual é necessária uma regulação mais consistente e objetiva” (LOPES, 2008, p.124).

2.2.6 Amortização e Vida útil

Após tratar de algumas possibilidades de mensuração e de suas respectivas dificuldades, este estudo buscar elucidar, também dentro da visão de alguns autores, os aspectos relativos à amortização e à vida útil que são considerados no contexto dos ativos intangíveis.

É necessário argumentar que os ativos intangíveis, com exceção daqueles que são adquiridos, como, por exemplo, uma marca, fórmulas, patentes, dentre outros, quando são criados pelas organizações, possuem um processo de maturação e/ou construção, que se dá de maneira gradativa. Para sua amortização, Hendriksen e Van Breda (1999, p.394) apontam que, “uma vez determinado o valor inicial a ser amortizado, os principais fatores a serem estimados são: 1) a vida útil do ativo. 2) O ritmo de alocação aos vários períodos da vida útil do ativo. O valor residual ou de liquidação é, em geral, inexistente ou insignificante”.

De acordo com os itens 100 e 102 da NBC TG 04 Ativo Intangível (CFC, 2017a):

100. Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que: (a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou (b) exista mercado ativo (como definido na NBC TG 46) para ele e: (i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e (ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

102. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (CFC, 2017a, itens 100 e 102).

Na mesma linha de raciocínio, segue a IPSAS 31. Assim, Martins (2002, p.107) considerou:

Normalmente os intangíveis apresentam problemas na estimativa da vida útil econômica (questionam-se as variáveis a serem consideradas na determinação da vida útil). As estimativas das parcelas de amortização são em função da esperança de realização dos benefícios futuros. Alterações de expectativas futuras podem alterar os valores a serem amortizados. O teste de recuperabilidade de custos é um tratamento alternativo mais racional do que a amortização do custo de um intangível ao longo de uma vida útil determinada arbitrariamente.

Faz-se mister salientar que a maioria dos conceitos e apontamentos utilizados até o presente momento se apoia em literaturas e aplicações inicialmente voltadas ao setor privado. Posteriormente, na construção da metodologia, será explicado o caminho percorrido até voltar aos autores tradicionais da contabilidade clássica para construir a linha de pesquisa aqui desenvolvida.

Neste momento, interessa-nos considerar os esforços para explicar que no Brasil, embora esses conceitos sejam e venham a ser fundamentais para que os profissionais da Administração Pública desenvolvam o tratamento dos intangíveis de maneira correta, devem atender às normativas e resoluções. A última parte da fundamentação teórica apropria-se da busca pela explicação da legislação aplicada ao tratamento dos intangíveis na Administração Pública, mesmo que grande parte da explicação contextual tenha sido manifestada na introdução.

2.3 LEGISLAÇÕES APLICADAS AO TRATAMENTO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A contabilidade no setor público no contexto nacional está passando por profundas reformulações, convergências e padronizações (principalmente internacionais) que trazem desafios. Tais desafios identificam-se quando a legislação adota uma norma ou instrução sem que ainda haja consenso em suas respectivas formas de fazê-lo, como, por exemplo, o tratamento dos ativos intangíveis.

Borges (2015) explorou a contabilidade no setor público por meio de um desenho histórico de sua compreensão e aplicação, o que será de grande valia para fundamentar a temática aqui abordada, além de considerarmos outros autores, como Carvalho, Lima e Ferreira (2012) e Chan (2010), dentre outros.

No Brasil, após 2004, as especificações e normativas realizadas para o setor público partem do (a) MCASP, (b) NBC TSP 08, (c) NBC T 16, nas partes não revogadas, (d) NBC TSP – Estrutura Conceitual e (e) IPSAS 31, observada em caráter residual e não obrigatório.

O MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - de acordo com informações do Tesouro Nacional (BRASIL, 2017b):

[...] visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional (BRASIL, 2017b).

O MCASP possui edições que vão sendo atualizadas a partir das necessidades e mudanças normativas e tem como objetivo uniformizar os conceitos e práticas contábeis, em conformidade com os documentos emitidos pelo CFC. Nesse contexto, o tratamento contábil dos ativos intangíveis tem se apresentado como essencial para as mudanças.

O manual válido a partir de 2017 é o da 7ª edição (418 páginas); a partir da página 177, é possível verificar alusões específicas ao tratamento dos intangíveis. O anterior, da 6ª edição, compreendeu os anos de exercício 2015 e 2016. No *website*

do Tesouro Nacional (BRASIL, 2017), é possível encontrar as principais diretrizes em forma de quadro, conforme exposto no Quadro 7:

Quadro 7 - MCASP - 7ª Edição - Especificações

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição (Válido a partir do exercício de 2017)			
Documento		Data de Publicação/Atualização	Link
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) - 7ª edição	Partes Geral, I, II, III, IV e V	02/06/2017	MCASP 7 - Arquivo Principal Republicado
Anexos	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	10/08/2016	PCASP
	Ementário da Natureza de Receita	01/01/2017	Ementário da Receita
	Tabela Fonte / Destinação de Recursos	03/01/2017	Tabela Fonte
	Tabela Função e Subfunção	03/01/2017	Tabela Função e Subfunção
	Perguntas e Respostas	22/12/2016	MCASP 7 - Perguntas e Respostas
	Exercícios Práticos	16/05/2017	Exercícios Práticos - a realizar -excel ou pdf Exercícios Práticos - gabarito - excel ou pdf
Documentos Relacionados	Portaria Conjunta SOF/STN nº 2/2016 (Aprova a Parte I)	22/12/2016	DOU pág. 160
	Portaria STN nº 840/2016 (Aprova a Parte Geral e as Partes II, III, IV e V)	21/12/2016	
	Síntese das Alterações da 6ª para a 7ª Edição	02/06/2017	MCASP 7 - Síntese das Alterações da 6ª para a 7ª Edição
	Síntese das Alterações da 7ª Edição		MCASP 7 - Síntese das Alterações da 7ª Edição
	Resposta à consulta pública	31/01/2017	MCASP 7 - Consulta Pública

Fonte: Brasil (2017b).

Além do MCASP, o tratamento dos intangíveis na contabilidade pública deve atender à NBC TSP 08 - Ativo Intangível, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, com base na IPSAS 31, mediante acordo firmado com a IFAC na busca de uniformização de normas internacionais.

Também as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) foram editadas e publicadas em 2008 pelo CFC, inspiradas nas IPSAS, mas não convergidas. Estas normas são responsáveis pela mudança do foco estritamente orçamentário para a contabilização pelo regime de

competência e estão em consonância com as diretrizes traçadas em 2008 pelo CFC nas Orientações Estratégicas para o desenvolvimento da Contabilidade Pública do Brasil.

A NBC TSP Estrutura Conceitual é a primeira regra da área convergida para as internacionalmente aceitas e vai nortear toda a Contabilidade Pública. Essa norma trata do escopo, apresenta as diretrizes e regras gerais que as demonstrações devem seguir, aponta características qualitativas para atingir os objetivos da informação contábil, que são a realização da prestação de contas com responsabilização e auxílio à tomada de decisão, entre outros pontos. Essa normativa também revogou, a partir de janeiro de 2017, a Resolução CFC nº 1.111/2007, que trazia os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público, as NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4 e 16.5 e algumas partes das demais NBC T 16.

Já a IPSAS 31 – Norma Internacional para Contabilidade do Setor Público, como o próprio nome já diz, visa a regulamentar as ações contábeis dentro do setor público mediante a convergência com um padrão internacional e foram traduzidas pelo CFC em 2010. A IPSAS 31 vem tratar especificamente dos ativos intangíveis.

A partir da página 1368, é possível obter todas as recomendações. Segundo as especificações da IPSAS 31,

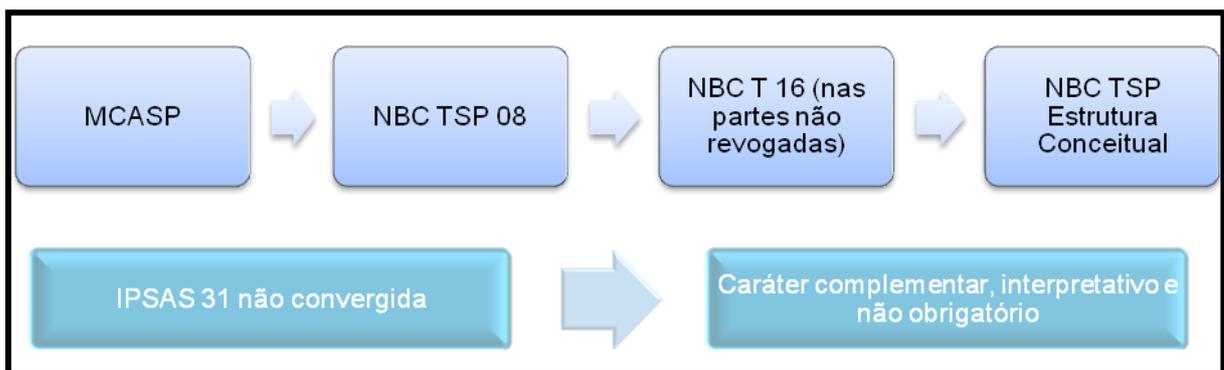
A IPSAS 31, “Ativos Intangíveis” é constituída dos parágrafos 1-133. Todos os parágrafos têm o mesmo nível hierárquico. IPSAS 31 deve ser lida no contexto de seu objetivo, das Bases para Conclusões e do “*Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*”. IPSAS 3, “Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas Contábeis e Erros” proporciona uma base para seleção e aplicação de políticas contábeis na falta de orientação específica (IFAC, 2010, p.1371).

Em sua parte geral, o MCASP 7ª edição esclarece como se deve dar tratamento às normas, estabelecendo a hierarquia normativa no tratamento contábil do setor público. Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação das transações e dos eventos nas demonstrações contábeis são especificados no MCASP, sendo que prevalecem as disposições deste Manual em caso de qualquer conflito com outros normativos. De forma subsidiária, aplicam-se os conceitos das demais normas, considerada a seguinte ordem de observância:

- a) Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) relativa ao assunto;
- b) Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16), nas partes não revogadas;
- c) Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.
- d) Norma internacional de contabilidade relativa ao assunto, IPSAS, que pode ser observada em caráter residual e não obrigatório.

A Figura 2 demonstra, ainda na visão da STN, essa hierarquia.

Figura 2 - Ordem de observância das normativas no tratamento dos intangíveis no setor público



Fonte: Adaptada de Brasil (2018).

A Figura 2 esclarece a ordem de observância dos normativos de Contabilidade Pública no Brasil quanto ao tratamento dos ativos intangíveis. Desse modo, é possível dizer que os cinco grandes manuais que direcionam o tratamento dos ativos intangíveis têm envidado esforços para trazer aos profissionais da Administração Pública os respectivos delineamentos. No entanto, ainda se encontra em fase de implementação, e as informações, normalmente desconhecidas ou pouco reconhecidas pelos profissionais da Administração Pública, ainda aparecem de forma limitada, e não tão prática, principalmente quando a Contabilidade Pública se vê diante de um excesso de informações que devem ser aplicadas por meio de norma e com dinâmica em tempo real no tratamento desses ativos.

Nada consta no MCASP, contudo, a respeito do Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), instituído pela STN para

possibilitar a unificação de procedimentos relativos ao registro, à mensuração, à evidenciação e ao reconhecimento das operações de natureza contábil no âmbito da Administração Pública Federal. Trata-se de um instrumento de orientação comum aos gestores da União e normatização da contabilidade e execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, de forma a padronizar os conceitos, normas e procedimentos dos atos e fatos e das operações realizadas por meio do SIAFI. Este manual apresenta as macrofunções, que são orientações sobre diversos assuntos, de aplicação obrigatória pelos usuários do sistema.

2.3.1 Normatização

Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação dos ativos intangíveis no setor público brasileiro estão dispostos no MCASP, sendo que prevalecem as disposições deste Manual em caso de qualquer conflito com outros normativos, como já exposto anteriormente, e nas normas NBC TSP 08, NBC T 16 (nas partes não revogadas), NBC TSP – Estrutura Conceitual e IPSAS 31.

Foi sintetizado, no Quadro 8, o enquadramento dos intangíveis, tanto no normativo internacional quanto no nacional, de modo a apresentar um panorama geral sobre o assunto. A NBC TG 04 foi trazida, embora normatize o setor privado, para expor a intenção clara do processo de convergência da Contabilidade Pública com as normas internacionais, que é a aproximação das áreas, pública e privada, considerando que, segundo Chan (2010), as IPSAS são adequações das IAS, enquanto que as NBC TSP são, efetivamente, as normas internacionais convergidas para o contexto brasileiro.

Quadro 8 - Indicação de tratamento de intangíveis dentro das normativas

(continua)

TÓPICO	DESCRIÇÃO	NBC TG 04	MCASP	NBC TSP 08	IPSAS 31
Crítérios de definição	Identificação; Controle; Benefício econômico futuro ou serviço potencial.	11 a 17	6.2 (itens 19, 21 e 23)	19 a 25	19 a 25
Reconhecimento e mensuração	Se os benefícios econômicos futuros fluírem para a entidade, estiverem associados ao ativo e caso o custo seja fielmente mensurado. Mensuração inicial pelo seu custo.	18 a 43	6.3 (itens 26, 28 e 29); 6.3.1 (itens 32, 34, 35, 36 e 37); 6.3.2 (item 40); 6.3.2.3 (item 41); 6.3.3 (item 26); 6.4 (item 31)	26 a 41	26 a 41
Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamental	Por transferência ou imputação a uma entidade. Reconhecidos inicialmente pelo justo valor.	44	6.3.3 (item 42)	42 e 43	42 e 43
Permuta de ativos	A mensuração do custo deve ser pelo valor justo, a não ser que o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado confiavelmente.	45 a 47	-	44 a 45	44 a 45
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) gerado internamente	Não deve ser reconhecido como ativo.	48 a 50	6.3 (item 46)	46 a 48	46 a 48
Ativo intangível gerado internamente	Cumprimento dos critérios de definição.	51 a 53	6.3.2 (item 51)	49 a 51	49 a 51
Gastos na fase de pesquisa	Devem ser reconhecidos como gastos quando incorridos.	54 a 56	6.3.2.1 (itens 52, 53 e 54)	52 a 54	52 a 54
Gastos na fase de desenvolvimento	Reconhecimento como ativo se demonstradas: viabilidade técnica e intenção de concluí-lo para utilização ou venda; capacidade de usá-lo ou vendê-lo; forma como são gerados os fluxos econômicos futuros ou potencial de serviços; disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros para terminar a fase de desenvolvimento e colocar o ativo em situação de uso ou venda; capacidade de mensurar os gastos atribuíveis à fase de desenvolvimento.	57 a 64	6.3.2.2 (itens 55, 57 e 61)	55 a 62	55 a 62
Custo de ativo intangível gerado internamente	Soma dos gastos incorridos. Não são permitidas reversões de gastos.	65 a 67	6.3.2.3 (item 63)	63 a 65	63 a 65
Gastos subsequentes	Reconhecidos no momento em que incorrem.	68 a 71	-	66 a 70	66 a 70

(conclusão)

TÓPICO	DESCRIÇÃO	NBC TG 04	MCASP	NBC TSP 08	IPSAS 31
Mensuração após reconhecimento	Modelo do custo ou modelo de reavaliação.	72 a 87	6.4 (item 73); 7 (itens 71, 73 e 74); 7.1 (item 78); 7.1.2 (itens 74, 75, 79 e 80); 7.1.3 (itens 71, 84 e 85)	71 a 86	71 a 86
Vida útil	Definida/finita ou indefinida.	88	7.4.1 (item 87)	87	87
Ativos com vida útil definida	Amortizados e/ou sujeitos a testes de imparidade anualmente ou sempre que existam indicações da sua existência.	88 a 96 97 a 106	7.4.1 (item 89); 7.4.2 (item 96); 7.4.3 (itens 96, 97 e 98); 7.4.4 (itens 99 e 100); 7.4.5 (item 103)	87 a 89 96 a 105	87 a 89 96 a 105
Ativos com vida útil indefinida	Não são amortizados, sujeitos a testes de imparidade anualmente ou sempre que existam indicações da sua existência.	91 a 96 107 a 110	7.4.1 (subitens 90, 91, 93, 94 e 95); 7.4.6 (itens 106 e 107); 7.4.7 (item 108)	90 a 95 106 a 109	90 a 95 106 a 109
Recuperação do valor contábil	Aplicável no âmbito internacional IPSAS 21 e 26; no âmbito nacional, NBC T 16.10, MCASP, NBC TSP 09 e 10.	111	7.2	110	110
Baixa e alienação	Retirados das contas por não gerarem benefícios econômicos futuros ou por alienação (venda a terceiros).	112 a 117	6.5 (itens 111, 112 e 115)	111 a 116	111 a 116
Divulgação	Para cada classe de ativos: natureza e prazos das vidas úteis, métodos e taxas de amortização usados nos casos aplicáveis, valor contábil bruto, amortizações acumuladas e perdas por imparidade no início e no fim de cada período, identificação da rubrica da demonstração dos resultados onde a amortização esteja incluída, reconciliação da quantia escriturada no início e no fim de cada período.	118 a 128	6.6 (item 117)	117 a 127	117 a 127

Fonte: Elaborada pela autora com base em CFC (2017a), Brasil (2016), CFC (2017b) e IFAC (2010).

Consultando-se o Quadro 8, podem-se rapidamente identificar os itens das normativas que tratam, especificamente, de determinado tópico do tratamento dos intangíveis na Administração Pública, sendo que os pontos principais serão discutidos em maiores detalhes a seguir.

2.3.1.1 Definição

O enquadramento de um item como ativo intangível está condicionado à presença das seguintes características: identificabilidade, controle e geração benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Somente quando todos os critérios aprofundados no Quadro 9 forem atendidos, permite-se classificar um ativo como intangível.

Quadro 9 - Critérios de identificação dos ativos intangíveis

CRITÉRIO	DESCRIÇÃO
Identificabilidade	Associada ao fato de o ativo ser separável, ou seja, capaz de ser dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja de forma individualizada ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado. Por outro lado, o ativo deve resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, sejam eles transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
Controle	Associado ao poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados (por razões de mercado, de conhecimento científico ou técnico e de relacionamentos) que fluam do recurso intangível e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. Normalmente, esta capacidade advém de direitos legais; contudo, não é uma condição obrigatória para o controle, já que a entidade pode fazê-lo de outra forma, tal como um acordo comercial.
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	Associados às receitas da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade, ou seja, a um elemento que gera retorno financeiro ou pode ser utilizado para a realização de serviços.

Fonte: Brasil (2016) e CFC (2017b).

O fato do não cumprimento de algum dos critérios não retira de um item sua natureza intangível, embora restrinja a possibilidade de reconhecê-lo. Em decorrência disso, apenas alguns itens são reconhecidos como ativos intangíveis e apresentados no balanço da organização (LOPES, 2008).

Diante das condições trazidas pelas normativas, podemos separar os elementos não corpóreos em dois grupos: os que atendem aos pré-requisitos de identificação e os que não atendem, conforme pode ser visto no Quadro 10.

Quadro 10 - Elementos incorpóreos que atendem ou não aos pré-requisitos de identificação

ATIVOS INTANGÍVEIS – CONTABILIZADOS	OUTROS – NÃO CONTABILIZADOS
<i>Softwares</i>	Capital Intelectual
Patentes	Gastos com Treinamento
Direitos Autorais	<i>Goodwill</i> (Fundo de Comércio)
Licenças e Franquias	Listas de Usuários de Serviços
Desenvolvimento de Tecnologia	Patrimônio Cultural Intangível
Receitas e Fórmulas	Direitos sobre Folha de Pagamento

Fonte: Feijó et al. (2017).

Nos casos em que um item não atende à definição de ativo intangível, o gasto incorrido pela entidade na sua aquisição ou na geração interna deve ser reconhecido diretamente no resultado do período, quando incorrido.

Existem casos excepcionais, conforme disposto pelo MCASP, como ao se tratar de pessoal. Nestes casos, não há controle suficiente da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento, o que inviabiliza o enquadramento na definição de ativo intangível, a não ser que estejam protegidos por direitos legais, quando será possível a mensuração se houver métodos objetivos para avaliar quanto vale.

2.3.1.2 Reconhecimento

Um ativo intangível será reconhecido se, e somente se, atender aos seguintes critérios:

- a) enquadramento na definição de ativo intangível; e
- b) estiverem presentes os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:
 - for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo sejam gerados em favor da entidade; e
 - o custo ou o valor justo do ativo puder ser mensurado com confiabilidade.

Tais exigências são aplicáveis ainda quando da avaliação de custos subsequentes destinados a acrescentar algo ao ativo intangível, substituir parte dele ou recolocá-lo em condições de uso.

O MCASP, assim como Feijó et al. (2017), destaca que, em geral, as entidades do setor público não vinham ao longo do tempo tratando adequadamente os bens patrimoniais intangíveis sob a ótica contábil. Dessa forma, para que o registro se torne viável e a Contabilidade Pública possa refletir o valor dos ativos intangíveis fidedignamente nas demonstrações contábeis, não basta a mera aplicação da norma a partir de sua data de vigência. É recomendável, segundo a legislação, que seja feito um trabalho de levantamento dos ativos intangíveis existentes a valor justo, tarefa essa que exige a análise de todas as questões discutidas no presente trabalho.

Para este levantamento, é fundamental, conforme disposição do MCASP, a definição de uma data de corte, a fim de separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser amortizados diretamente, sem passar por um ajuste. O gestor responsável pela instituição, por meio de ato discricionário, deve fixá-la de acordo com sua realidade.

A avaliação inicial para ajuste a valor justo poderá ser realizada por empresa especializada ou por meio de comissão de servidores do ente público. Feijó et al. (2017, pg. 379) enfatiza:

Caso a opção seja por comissão de servidores, sugere-se que ela seja composta por, no mínimo, três servidores, sendo ao menos um detentor de conhecimentos sobre os ativos a serem avaliados, e que este ou algum outro servidor também pertença ao quadro permanente do órgão. [...] Se não houver funcionário habilitado, será possível a contratação de perito para auxiliar na avaliação do bem. (FEIJÓ et al., 2017, p.379)

Nos casos de ativos intangíveis existentes e não registrados nos períodos contábeis em que foram adquiridos ou produzidos, a entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos, de acordo com as novas normas contábeis, como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez, sem impactar o resultado patrimonial do exercício no qual ocorrer.

Após a implantação da norma, o reconhecimento inicial de um ativo intangível de competência do período no qual surge pode ocorrer de três formas:

- a) aquisição separada;
- b) geração interna; e
- c) aquisição por meio de transações sem contraprestação.

Quadro 11 - Reconhecimento de intangíveis dentro das normativas

(continua)

	Conceito	Custo	Alguns custos atribuíveis ao ativo intangível	Alguns custos não atribuíveis ao ativo intangível	Exemplos
Aquisição separada	"A aquisição do intangível não está atrelada a outro ativo", ou seja, "o ativo intangível é separável quando for desassociado de ativos tangíveis ou intangíveis relacionados, além de ser possível a sua mensuração com segurança" (FEIJÓ et al., 2017, p.381)	Seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos e qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta (CFC, 2017b item 34). O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está em condições de uso. (CFC, 2017b, item 37)	<ul style="list-style-type: none"> - custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento); - honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e - custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente. (CFC, 2017b, item 35) 	<ul style="list-style-type: none"> - gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais); - gastos na transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo gastos de treinamento); e - despesas administrativas e outros gastos indiretos. (CFC, 2017b, item 36) 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>software</i> ou marca, sem outros ativos atrelados.
Aquisição por meio de transações sem contraprestação	Aquisição por meio de transações sem contraprestação, em geral, é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e em contrapartida entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca; ou a situação em que a entidade fornece diretamente alguma compensação em troca de recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. (MPCASP, p.201; CFC, 2016b, itens 9 e 10)	Seu valor justo na data da transação (CFC, 2017b, item 43).			<ul style="list-style-type: none"> - entidade pública federal concede a um município uma licença para operação de uma estação de rádio.

(conclusão)

	Conceito	Custo	Alguns custos atribuíveis ao ativo intangível	Alguns custos não atribuíveis ao ativo intangível	Exemplos
Geração interna	<p>"A geração interna de um ativo intangível ocorre quando a entidade decide, por esforço próprio, desenvolver produtos com atributos de intangíveis que contribuem para o aprimoramento das atividades governamentais" (FEIJÓ et al., 2017, p.383). Para avaliar se critérios de reconhecimento são atendidos, a entidade deve observar os aspectos relacionados às fases de pesquisa e desenvolvimento (NBC TSP8, item 50).</p>	<p>Fase de pesquisa - Nenhum ativo intangível deve ser reconhecido. (CFC, 2017b item 52). Ainda, nos casos em que a entidade não conseguir diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento, o gasto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa. (CFC, 2017b, item 51)</p>	<p>Não há registro de custo do ativo intangível. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, pois a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços (CFC, 2017b, itens 52 e 53).</p>	-	<ul style="list-style-type: none"> - atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; - busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; - busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e - formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados (CFC, 2017b, item 54).
		<p>Fase de desenvolvimento - O ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir: viabilidade técnica e intenção de conduzi-lo para utilização ou venda; capacidade de usá-lo ou vendê-lo; forma como são gerados os fluxos econômicos futuros ou potencial de serviços; disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros para terminar a fase de desenvolvimento e colocar o ativo em situação de uso ou venda; capacidade de mensurar os gastos atribuíveis à fase de desenvolvimento (CFC, 2017b, item 55).</p>	<p>Só haverá registro de custo do ativo intangível se a entidade puder demonstrar todos os aspectos elencados no item 55 da NBC TSP8.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - gastos diretamente atribuíveis necessários à criação, à produção e à preparação do ativo para ser capaz de funcionar, tais como: - custos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível; - custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível; - taxas de registro de direito legal; e - amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível (CFC, 2017b, item 64). 	<ul style="list-style-type: none"> - gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso; - ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planejado; e - gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo (CFC, 2017b, item 65).

Fonte: Elaborada pela autora (2018) com base em Brasil (2016), CFC (2016b), CFC (2017b), Feijó et al. (2017).

No Quadro 11, foram apresentados, de forma esquematizada para melhor compreensão e comparação, os conceitos das formas iniciais de reconhecimento dos ativos intangíveis, os valores que compõem seu custo, os custos que podem ser atribuídos ou não aos intangíveis e alguns exemplos de cada modalidade de reconhecimento.

Todos os custos despendidos pela entidade que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo intangível para o uso devem ser acrescidos ao valor de registro inicial, pois esses buscam incrementar a capacidade inicial de geração de benefícios econômicos ou potencial de serviços. Contudo, gastos posteriores incorridos para manter essa capacidade não devem ser incluídos no seu valor contábil, como aqueles incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

Ainda, a aquisição poderá ocorrer por permuta de um ativo intangível. Essa troca pode ser efetivada por um ou mais ativos não monetários ou pela combinação de ativos monetários e não monetários, e seu custo será o valor justo do intangível. Nos casos em que não possa ser mensurado confiavelmente, seja porque a operação de permuta não tem natureza comercial ou o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança, o custo do ativo adquirido deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

A norma também salienta que, em alguns casos, podem existir ativos intangíveis contidos em elementos que possuem forma física, tais como um disco (no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou um filme. Para determinar se este tipo de ativo deve ser tratado como ativo imobilizado ou intangível, a entidade deve avaliar qual elemento é mais significativo.

2.3.1.3 Mensuração

Os ativos intangíveis serão avaliados inicialmente com base no custo, de aquisição ou produção, conforme o Quadro 12.

Quadro 12 - Critérios de mensuração no reconhecimento inicial de ativos intangíveis

FORMA DE OBTENÇÃO	CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO
Aquisição separada	Valor de aquisição
Geração interna	Custos de desenvolvimento
Transação sem contraprestação	Valor justo
Permuta	Valor justo

Fonte: Adaptado de Mota (2015).

O Quadro 12 segrega os critérios de mensuração no reconhecimento inicial de ativos intangíveis em função de sua forma de obtenção.

Após o reconhecimento inicial, a entidade deve escolher como o ativo intangível deve ser mensurado:

- a) pelo modelo de custo, menos qualquer amortização e perda por redução ao valor recuperável acumuladas; ou
- b) pelo modelo de reavaliação, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação, menos qualquer amortização acumulada subsequente.

O Quadro 13 ilustra as metodologias de mensuração.

Quadro 13 - Modelos de mensuração após reconhecimento

MODELO DE CUSTO	MODELO DA REAVALIAÇÃO
Valor de aquisição (-) Amortização acumulada (-) Redução ao valor recuperável	Valor justo (Valor de mercado) (-) Amortização acumulada

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

2.3.1.4 Vida útil

Vida útil, segundo a STN, é o período de tempo ao longo do qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo. As entidades públicas devem preliminarmente avaliar a vida útil dos ativos intangíveis, a fim de determinar se esta vida será definida ou indefinida, haja vista que a contabilização desses intangíveis se embasa em sua vida útil. Para determiná-la, devem ser observados os seguintes fatores, conforme NBC TSP 08:

- a) a expectativa de uso e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;

- b) os ciclos de vida do ativo e as informações disponíveis sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes;
- c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) a estabilidade do setor e as mudanças na demanda de mercado em que o ativo opera;
- e) medidas esperadas da concorrência;
- f) o nível dos gastos de manutenção do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;
- g) o período de controle sobre o ativo; e
- h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

Nos casos em que a vida útil de um ativo intangível for definida, a entidade deve considerar, inclusive, a duração e o volume de produção ou outros fatores idênticos que constituem essa vida útil. Porém, se não for possível determinar com confiabilidade a vida útil de um item do ativo intangível, deve-se atribuir vida útil indefinida.

Segundo a NBC TSP 08, o emprego da expressão *indefinida* não tem o sentido de que a vida útil é infinita; apenas que não existe limite previsível para o período durante o qual o ativo vai gerar fluxos de caixa líquidos positivos ou fornecer potencial de serviços para a entidade. Sua vida útil deve levar em consideração somente: a manutenção futura exigida para que o nível de desempenho do ativo, avaliado no momento da estimativa da sua vida útil, seja mantido; e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível.

Os ativos intangíveis resultantes de direitos contratuais ou legais têm vida útil igual ou inferior a estes direitos, podendo, no entanto, se renováveis, incluir o prazo de renovação quando existirem evidências que a suportem sem custo relevante: de que, possivelmente, com base na experiência, os direitos serão renovados; de que todas as condições indispensáveis para conseguir a renovação serão cumpridas; e de que o custo de renovação para a entidade não é significativo quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviços que se esperam obter a partir da prorrogação do prazo (CFC, 2017b).

A normativa ainda indica outros fatores que também exercem influência sobre a vida útil do ativo intangível, tais como os econômicos, políticos, sociais e legais. Os

primeiros atuam na determinação do período ao longo do qual a entidade deve receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços; os fatores legais influem na restrição do período durante o qual a entidade controla o acesso a estes benefícios ou serviços. Deve-se considerar o menor dos períodos determinados por esses fatores como a vida útil do ativo.

Martins (2002) evidencia que, em decorrência desta característica de difícil determinação das vidas úteis dos intangíveis, é preciso proceder a revisões periódicas dos valores registrados, com o propósito de baixá-los quando perderem seu significado econômico.

Além disso, a entidade deve testar anualmente a perda de valor dos seus ativos, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil, independentemente da classificação da vida útil e sempre que houver sinais de perda de valor. No caso de intangível com vida útil indefinida, a revisão serve também para verificar se eventos e circunstâncias continuam a respaldar a avaliação anterior; eventuais alterações desta para definida devem ser contabilizadas como mudança de estimativa contábil, passando, imediatamente, a incidir a amortização (CFC, 2017b).

2.3.1.5 Amortização

A amortização, segundo a NBC T 16.9, “é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado”. Já a NBC TSP 08 traz uma conceituação mais sucinta e objetiva: “a alocação sistemática do valor amortizável do ativo intangível ao longo da sua vida útil”.

Pode ser interpretada, ainda, como o recurso aplicado em um intangível que não vai ser recuperado no momento de sua eventual alienação ao final da vida útil, pois o valor foi diluído durante seu uso pela entidade e reconhecido no resultado ou no custo de outro ativo (MOTA, 2015).

A aplicação da amortização depende do estabelecimento prévio da vida útil e do valor residual dos intangíveis. Se a sua vida útil é definida, deve ser amortizado; já aquele com vida útil indefinida não deve passar pelo processo de amortização. Salienta-se que a amortização de ativo intangível com vida útil definida começa a

partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condições de funcionamento da maneira pretendida pela administração. Não cessa quando este deixa de ser utilizado e termina em qualquer das situações, o que ocorrer primeiro: na data em que o ativo é classificado como mantido para venda; quando estiver totalmente amortizado; ou na data em que ele é baixado.

De acordo com a NBC T 16.9, o valor residual é “o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.”

O valor residual de ativo intangível com vida útil definida é igual a zero, exceto se houver compromisso para comprar o ativo ao final da sua vida útil ou existir mercado ativo para o bem até o fim da vida útil e o seu valor residual puder ser determinado em relação a esse mercado. “Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial para a determinação do valor sujeito à amortização” (MOTA, 2015, p. 334). O valor amortizável é determinado após a dedução do valor residual.

Como regra geral, a amortização é reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo. No entanto, existem casos em que os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos, caso em que a amortização fará parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.

O método utilizado, seja ele o método linear ou quotas constantes, soma dos dígitos, unidades produzidas ou qualquer outro, deve refletir o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Na falta da possibilidade de determinação com segurança deste padrão, deve ser utilizado o método linear. Os cálculos para mensuração da amortização mensal são simples; as dificuldades residem, sobretudo, na definição das variáveis, como valor contábil bruto, valor residual e vida útil (MOTA, 2015). O autor ainda expõe que, muitas vezes, a determinação do valor residual e da vida útil exigem o emprego de técnicas estatísticas sofisticadas, tais como a regressão linear.

Tanto o período quanto o método de amortização dos ativos intangíveis com vida útil definida devem ser revisados, no mínimo, anualmente. Se forem constatadas alterações nas estimativas anteriores da vida útil ou no padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, devem ser

alterados, respectivamente, o prazo de amortização e o método de amortização para refletir essa mudança. Tais alterações devem ser consideradas como mudança de estimativa contábil.

Embora o MCASP, a NBC TSP 08, a NBC T 16.9 e a IPSAS 31 façam as disposições acima sobre a amortização, a macrofunção SIAFI 020330– “Depreciação, amortização e exaustão na Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações” traça algumas diretrizes adicionais e limitantes para o tratamento da amortização, apresentadas no Quadro 14.

Quadro 14 - Tratamento do manual do SIAFI relativo à amortização dos ativos intangíveis

ITEM	DIRETRIZ
Item 4.9	(...) a amortização não cessa quando o ativo torna-se obsoleto (...)
Item 12.2	Tanto a vida útil como o valor residual do bem amortizável são definidos pelo gestor da Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações.
Item 13.1	O método de amortização que deve ser utilizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional será o das quotas constantes, devendo constar em notas explicativas. As empresas públicas e sociedades de economia mista devem seguir a Lei n 6.404/76.

Fonte: Brasil (2017c).

As informações adicionais trazidas pelo Quadro 14 são as referentes aos itens 4.9 e 12.2 da Macrofunção 020330. Já seu item 13.1 tem caráter limitante, visto que nas demais normativas são apresentados alguns métodos que poderiam ser utilizados para o cálculo da amortização, e o Manual SIAFI determina a utilização do método das quotas constantes para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional.

Este método, segundo Feijó et al. (2017), é de fácil aplicação, e seu fundamento é amortizar um valor constante durante a vida útil do ativo, salvo se forem constatadas alterações nas estimativas ou no seu valor.

2.3.1.6 Reavaliação

O método contábil da reavaliação equivale à “adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para os bens do ativo” (BRASIL, 2017c). Já na visão de Ludícibus et al. (2010, p.378), “na reavaliação, abandona-se o custo (ou o custo corrigido) e utiliza-se basicamente como fundamento o valor de reposição do ativo em questão.” Esta política contábil de mensuração somente poderá ser aplicada após o registro do ativo no patrimônio e para itens patrimoniais cujo reconhecimento inicial se deu a valor de custo.

Dentre os inúmeros fatores que podem fazer com que a representação de um ativo não corresponda ao seu valor justo na data do balanço, estão os procedimentos contábeis de valoração de patrimônio adotados, os quais geralmente não costumam captar esses tipos de alterações de valor, gerando, então, a necessidade de utilização de outra ferramenta para refletir nos demonstrativos contábeis as oscilações de valor e, conseqüentemente, evidenciar com fidedignidade a posição patrimonial da entidade (MOTA, 2015). Isso se coaduna com o que propõem Ludícibus et al. (2010) quando afirmam que o registro a valor de mercado dos ativos não tem sido um objetivo da contabilidade, daí a importância da reavaliação para sanar a defasagem que normalmente existe entre valores de custo e de mercado.

A reavaliação busca valorar os ativos periodicamente, a fim de assegurar que seu valor contábil não seja materialmente diferente daquele que seria determinado utilizando-se o valor justo na data das demonstrações contábeis. Sua frequência, no entanto, depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados, exigindo-se nova reavaliação quando ele difere materialmente do seu valor contábil registrado. Para ativos que sofrerem mudanças frequentes e significativas no valor justo, deve ser realizada reavaliação anualmente; nos demais casos, pode-se reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

A Macrofunção SIAFI 020330 acrescenta, acerca desse tópico, que sempre devem ser levadas em conta a relação custo-benefício e a representatividade dos valores na análise da significância das alterações.

Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no modelo da reavaliação, ele deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, ou seja, seu valor justo à data da reavaliação, menos qualquer amortização acumulada. Além disso, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado. Essa política adotada para um item também deverá ser aplicada para toda uma classe de ativos intangíveis.

Em regra, o valor justo é apurado em relação a mercado ativo; raramente no caso de ativos intangíveis. Contudo, quando não for possível estabelecer o valor de mercado, pode-se definir o valor do ativo com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas (BRASIL,

2017c). Quando este mercado não existir, o ativo deve ser reconhecido pelo custo, menos qualquer amortização e redução ao valor recuperável acumuladas.

Como resultado das reavaliações, podem-se obter efeitos negativos – neste caso, o valor contábil de um ativo é reduzido ao seu valor justo – ou positivos, em que o valor contábil de um ativo é aumentado para se ajustar ao seu valor justo. Em ambas as situações, haverá reflexos no resultado do período ou no patrimônio líquido – reserva de reavaliações, a depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio.

A Macrofunção SIAFI 020330 ainda determina quem e como se deve aplicar essa política contábil. A reavaliação poderá ser executada por uma comissão de pelo menos três servidores, por peritos contratados ou empresa especializada, que elaborarão um laudo de avaliação contendo, no mínimo, documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado, a identificação contábil do bem, os critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação, a vida útil remanescente do bem e a data de avaliação.

2.3.1.7 Redução ao valor recuperável

Redução ao valor recuperável, também chamada *impairment test* (teste de recuperabilidade), “é o reconhecimento de uma perda nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático” das perdas que se efetua normalmente por meio da amortização (BRASIL, 2016). Pode-se confirmar que um ativo está em imparidade quando seu valor contábil se apresenta com valor acima da quantia que será recuperada por meio do uso ou da venda desse ativo. Ou seja, trata-se de um instrumento para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico.

Esta perda de valor ao longo do período em que os ativos são utilizados na execução das atividades fins das entidades é normal, sendo que cabe à própria entidade avaliar se há alguma indicação de perda. A redução ao valor recuperável é considerada um procedimento de exceção, cujas causas são esporádicas (não totalmente previsíveis ou esperadas), mas é aplicável a qualquer tempo, se percebidos indícios de que o valor contábil de um ativo não está compatível com seu valor recuperável (MOTA, 2015).

O MCASP destaca que o teste de imparidade deve considerar inicialmente a utilidade do ativo, já que, em geral, os ativos do setor público não são geradores de caixa, e sim mantidos com o objetivo principal de prestação de serviços, sendo, normalmente, o valor em uso maior do que seu valor justo, menos os custos de alienação.

Para identificação da perda por irrecuperabilidade, devem-se levar em consideração as fontes externas e internas de informação; sendo alguma das situações abaixo verdadeira, o bem deve ser reduzido ao valor recuperável. No entanto, estes fatores não são os únicos, e poderão surgir outros que exijam a determinação do valor do serviço recuperável.

Como fontes externas, podem ser consideradas a diminuição considerável das demandas ou das necessidades dos serviços fornecidos pelo bem, a queda de mercado atípica no caso dos bens em que o uso não mais será possível e as mudanças expressivas de longo prazo nos campos tecnológico, legal ou de política de governo.

Como fontes internas de informação, citam-se a evidência de danos físicos do bem, as mudanças importantes de longo prazo na extensão ou maneira da utilização do bem (casos de ociosidade, plano de descontinuidade ou reestruturação de operação no qual ele é utilizado, ou desfazimento), a decisão de interrupção de construção de um bem antes que ele esteja em condições de uso e os indicativos de baixo desempenho do ativo em relatórios internos.

A entidade deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade sempre que surgirem indícios de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável e presumir-se que inexistente a possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo, inclusive aos ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso.

Para verificar se um ativo sofreu perda, é preciso preliminarmente mensurar o valor de serviço recuperável, ou seja, o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa, menos os custos de venda— equivalente ao valor líquido de venda—e seu valor em uso e, posteriormente, compará-lo com o valor líquido contábil. Se comprovado que o valor líquido contábil é maior, ocorreu a perda por redução ao valor recuperável.

Para determinar o valor líquido de venda, conforme normatizam os itens 40 a 43 da NBC TSP 09, devem-se utilizar, nesta ordem, o preço que seria praticado num

contrato de venda em que as partes são conhecedoras, o preço de mercado atual do ativo; ou devem-se usar as informações que estão disponíveis, inclusive a de transações recentes de ativos semelhantes. Em qualquer das opções, segundo Niyama e Silva (2017), é fundamental deduzir as despesas vinculadas ao processo de venda do ativo.

Já o valor em uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo, determinado conforme itens 45 a 49 da NBC TSP 09. Geralmente, a aferição desse valor é mais complicada, pois é necessário estimar os fluxos de caixa futuro e a taxa de desconto apropriada (NIYAMA; SILVA, 2017).

O reconhecimento da perda por irreversibilidade pode indicar necessidade de revisão da vida útil remanescente, do método de amortização ou do valor residual do ativo. Assim como na reavaliação, a redução ao valor recuperável deve ser precedida pela elaboração de um laudo de avaliação por uma comissão de, no mínimo, três servidores, por peritos contratados ou por empresa especializada.

Em consequência do ajuste ao valor recuperável, os decréscimos do valor do ativo devem ser registrados em conta de resultado com contrapartida direta na conta do bem ou em conta retificadora.

Além do mais, na data de encerramento das demonstrações contábeis, assim como no processo de reconhecimento de uma perda por irreversibilidade, a entidade deve avaliar se há alguma indicação, também com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a sua reversão, devendo ser reconhecida diretamente no resultado. Como reflexo desse procedimento, a amortização para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

2.3.2 Contabilização

Por meio do estudo realizado, pode-se sintetizar o tratamento de ativos intangíveis, segundo a normatização brasileira, da forma apresentada no Quadro 15.

Quadro 15 - Síntese do tratamento de ativos intangíveis, segundo a normatização brasileira

(continua)

	Marcas	Licenças	Patentes	Softwares	Direitos autorais	Desenvolvimento de tecnologia
Reconhecimento	- Aquisição; - Contrato de uso; - Valor desembolsado para o seu registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) - não deve ser utilizado.	- Contrato de uso.	- Aquisição; - Contrato de uso; - Valor desembolsado para o seu registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) - não deve ser utilizado; - Viabilidade técnica e intenção de concluí-lo para utilização ou venda; capacidade de usá-lo ou vendê-lo; forma como são gerados os fluxos econômicos futuros ou potencial de serviços; disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros para concluir e colocar o ativo em situação de uso ou venda; capacidade de mensurar os gastos de forma confiável.	- Aquisição; - Contrato de uso; - Viabilidade técnica e intenção de concluí-lo para utilização ou venda; capacidade de usá-lo ou vendê-lo; forma como são gerados os fluxos econômicos futuros ou potencial de serviços; disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros para concluir e colocar o ativo em situação de uso ou venda; capacidade de mensurar os gastos de forma confiável.		- Aquisição; - Viabilidade técnica e intenção de concluí-lo para utilização ou venda; capacidade de usá-lo ou vendê-lo; forma como são gerados os fluxos econômicos futuros ou potencial de serviços; disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros para concluir e colocar o ativo em situação de uso ou venda; capacidade de mensurar os gastos de forma confiável.
Ativação	Aquisição separada		Aquisição separada ou Fase de desenvolvimento			
Mensuração inicial	Preço de compra		Preço de compra ou custo direto na fase de desenvolvimento			
Após mensuração inicial	Reavaliação ou Teste de perda de recuperabilidade do ativo, conforme NBC TSP 09 e 10.					

(conclusão)

	Marcas	Licenças	Patentes	Softwares	Direitos autorais	Desenvolvimento de tecnologia
Vida útil legal	10 anos, prorrogável por período igual e sucessivo	Determinado por licitação e contrato administrativo	20 anos para a patente de invenção e 15 anos para o modelo de utilidade, contados da data de depósito	-	Toda a vida do autor (ou do último dos coautores) e mais 70 anos para direitos patrimoniais sobre obra literária, artística ou científica, e 70 anos, a contar de 1º de janeiro do ano subsequente ao de sua divulgação, para obras audiovisuais e fotográficas	-
Vida útil econômica	Análise dos prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços (tamanho do fluxo de caixa e o período de tempo em que esse benefício será obtido).					
Amortização	Deve refletir a vida útil econômica.					

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Com base na normatização exposta, depreende-se também como na prática serão efetuados os registros contábeis dos ativos intangíveis. Para tal, veem-se como imprescindíveis a exposição e o detalhamento das contas de referência do plano de contas aplicado ao setor Público – PCASP, conforme Portaria STN n. 669, de 2 de agosto de 2017, apresentadas no Anexo A. O Quadro 16 apresenta resumidamente os principais registros contábeis a serem efetuados no sistema patrimonial no tratamento dos intangíveis.

Quadro 16 - Principais registros contábeis acerca do tratamento dos ativos intangíveis

(continua)

OPERAÇÃO		CONTABILIZAÇÃO
Reconhecimento	I - quando da contabilização de um intangível pela primeira vez	D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) C - PASSIVO - Fornecedores (2.1.3.x.x.xx.00)
	I - quando os ativos intangíveis estão subavaliados na contabilidade, deve-se proceder ao ajuste para aumento do seu saldo:	D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) C - PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Resultados Acumulados - Ajustes de Exercícios Anteriores (2.3.7.1.1.03.00)
	I - quando os ativos intangíveis estão superavaliados na contabilidade, deve-se proceder ao ajuste para redução do seu saldo:	C - PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Resultados Acumulados - Ajustes de Exercícios Anteriores (2.3.7.1.1.03.00) D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00)
Amortização	I - quando os ativos intangíveis tiverem vida útil definida	D - ATIVO - Amortização (3.3.3.2.1.00.00) C - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00)
	II - quando os ativos intangíveis tiverem vida útil indefinida	Não deve ser amortizado.
	III - quando for necessário fazer a reversão dos valores acumulados de amortização	D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00)
Reavaliação	Positiva (aumento do ativo intangível)	D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pela reversão da amortização acumulada D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) C - RESULTADO - Receitas - Reavaliação de intangível - (4.6.1.2.1.xx.00) Pelo reconhecimento da reavaliação a maior - do exercício
		D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada - Intangível (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pela reversão da amortização acumulada D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) C - PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Reserva de Reavaliação (2.3.6.1.x.xx.00) Pelo reconhecimento da reavaliação a maior - do exercício
	Negativa (redução do ativo)	D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pela reversão da amortização acumulada. D - RESULTADO - Despesas - Reavaliação de intangível (3.6.1.2.1.01.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pelo reconhecimento da reavaliação a menor - do exercício
		D - PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Reserva de Reavaliação (2.3.6.1.x.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pela reversão da amortização acumulada até o limite do saldo existente. Se o valor de reavaliação for superior ao saldo da conta, deve-se adotar, para o valor excedente, o registro anterior. D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pela reversão da amortização acumulada. D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) C - RESULTADO - Receitas - Reavaliação de intangível (4.6.1.2.0.00.00) Pela reversão de Reavaliação Negativa

(conclusão)

OPERAÇÃO		CONTABILIZAÇÃO
Redução ao Valor Recuperável	I - contrapartida da perda por irreversibilidade diretamente no ativo intangível	D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pelo registro da baixa da amortização acumulada e apuração do valor líquido contábil. D - RESULTADO - Despesas - Redução a valor recuperável de intangível (3.6.1.6.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pelo registro da redução
	II - contrapartida da perda por irreversibilidade em uma conta retificadora do ativo intangível	D - ATIVO - (-) Amortização Acumulada (1.2.4.8.1.xx.00) C - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) Pelo registro da baixa da amortização acumulada e apuração do valor líquido contábil. D - RESULTADO - Despesas - Redução a valor recuperável de intangível (3.6.1.6.1.xx.00) C - ATIVO - (-) Redução ao valor recuperável de intangível (1.2.4.9.1.xx.00) Pelo registro da redução.
	III - reversão da perda	D - ATIVO - Ativo intangível (1.2.4.x.x.xx.00) C - RESULTADO - Receitas - Reversão da Redução ao Valor Recuperável de Intangíveis (4.6.5.3.1.xx.00) Pela reversão da perda D - ATIVO - (-) Redução ao valor recuperável de intangível (1.2.4.9.1.xx.00) C - RESULTADO - Receitas - Reversão da Redução ao Valor Recuperável de Intangíveis (4.6.5.3.1.xx.00) Pela reversão da perda

Fonte: Elaborada pela autora (2018) com base em Brasil (2016), CFC (2017b), CFC (2017c), Brasil (2017c), Mota (2015) e Feijó et al. (2017).

Após os levantamentos acerca da identificação e mensuração dos ativos intangíveis, faz-se necessário o seu registro contábil. O Quadro 16 apresenta os registros a serem efetuados contabilmente para o reconhecimento, a amortização, a reavaliação e a redução ao valor recuperável de ativos intangíveis, conforme regulamentação brasileira.

2.4 CONTEXTO INTERNACIONAL

Como já referido, a maior dificuldade para a implantação da nova contabilidade do setor público é a quebra de paradigmas e costumes enraizados na Administração Pública, que exigem adequação dos sistemas de informações contábeis e das rotinas ao novo modo de pensar o registro contábil. Em tal processo, países referência em contabilidade no setor público, como Nova Zelândia, Canadá e Inglaterra, levaram mais de 10 anos para consolidar as mudanças que ora estão sendo propostas no Brasil (FEIJÓ, 2013).

Segundo Low, Samkin e Li (2015), os órgãos reguladores falharam na proposição de um modelo que possibilitasse medir os recursos intangíveis, assim como na alteração do modelo tradicional de relatórios a fim de adequá-lo ao crescimento e à importância desses recursos nos relatórios. Os autores destacam que a própria FASB, em 2001, reconheceu a inadequação e limitação do modelo contábil atual para ativos intangíveis e capital intelectual e, no intuito de solucionar o problema, encorajou as organizações a divulgarem voluntariamente informações sobre seus recursos intangíveis, pois isso proporciona uma maior transparência e promove uma maior compreensão dos fatores econômicos de uma entidade entre as partes interessadas.

Estas considerações embasam a demonstração do distanciamento do contexto nacional e internacional no tratamento dos ativos intangíveis, embora ambos sigam no mesmo rumo. Enquanto o Brasil foca atualmente na identificação, mensuração e reconhecimento de ativos intangíveis identificáveis, no contexto externo, esta etapa já foi superada e dá lugar, nos últimos anos, ao enfoque progressivo na área de gestão desses recursos (GUTHRIE; RICCERI; DUMAY, 2012).

Para apresentar este cenário, serão brevemente caracterizadas as etapas apontadas pela literatura internacional acerca do tratamento contábil de recursos intangíveis. A primeira concentrou-se no discurso sobre sua importância na criação e gerenciamento de uma vantagem competitiva sustentável (ROONEY; DUMAY, 2016; SECUNDO et al., 2016) e na categorização de tipos de capital, a saber, capital humano, estrutural, relacional e social (ROONEY; DUMAY, 2016), ocorrida nos anos 80 e 90 (SECUNDO et al., 2016). A segunda etapa estabeleceu seu foco nas definições, medidas e estruturas de recursos intangíveis (ROONEY; DUMAY, 2016). Diversas estruturas foram aplicadas na prática para mostrar seus potenciais impactos na criação de valor, e diferentes classificações foram criadas. Em meados dos anos 2000, existiam mais de 50 métodos criados, o que ajudou a definir e agrupar diferentes métodos de avaliação (SECUNDO et al., 2016).

Já a terceira fase de pesquisa utiliza uma análise mais crítica e visa a compreender como, na prática, as organizações entendem, adaptam e respondem aos desafios estratégicos. A intenção é olhar além dos resultados financeiros e concentrar-se na mudança organizacional, que é afetada por interações com tendências sociais e econômicas mais amplas (ROONEY; DUMAY, 2016). A

substituição das tentativas de medição dos recursos intangíveis por pesquisa empírica dentro das organizações (GUTHRIE; RICCERI; DUMAY, 2012) propicia encontrar um quadro para a gestão por meio de uma abordagem mais estratégica (SECUNDO et al., 2015).

Os modelos desenvolvidos nesta etapa adotaram um sistema dinâmico de recursos intangíveis baseado no conhecimento. A atenção é focada nas interações entre os componentes e atividades intangíveis essenciais na produção, manutenção e desenvolvimento de recursos intangíveis, o que parte do pressuposto de que a medição destes recursos é necessária para a gestão do conhecimento. Seu principal objetivo é identificar os caminhos da criação de valor de uma organização com base no conhecimento (SILVESTRI; VELTRI, 2011; VELTRI; MASTROLEO; SCHAFFHAUSER-LINZATTI, 2014).

As premissas da terceira etapa formam a base de um novo fluxo de pesquisa, identificado como a quarta etapa. O principal pilar são as formas possíveis de criar uma ponte entre o conhecimento de dentro da organização e de fora da organização (BORIN; DONATO, 2015). Esta evolução do foco para a dimensão social incorpora a cidadania, o crescente interesse em torno do processo dinâmico de criação de valor, as interdependências e os fluxos de conhecimento entre as diferentes partes interessadas (SECUNDO et al., 2016). Já Dumay e Garanina (2013) têm uma visão mais ampla, com foco nos recursos intangíveis de países, cidades e comunidades, em oposição a empresas específicas.

Embora a literatura, segundo Vagnoni e Oppi (2015), tenha apresentado tendência de afastar-se da abordagem normativa e aumentar os trabalhos empíricos, ainda há um foco na implementação de modelos e busca da medição dos recursos intangíveis das organizações. O número de estudos voltados para a gestão e com o objetivo de entender como as informações sobre intangíveis são usadas no processo de tomada de decisão das organizações é limitado, destacando-se a falta de engajamento no desenvolvimento de um modelo funcional para as necessidades gerenciais da organização (VAGNONI; OPPI, 2015).

Contudo, em 2015, em uma edição especial do *Journal of Intellectual Capital*, gerada a partir da descoberta de Guthrie, Ricceri e Dumay (2012) de que o setor público é uma das áreas menos investigadas quanto ao tratamento dos recursos intangíveis, foram publicados oito artigos empíricos, sendo que todos se identificavam com a terceira etapa da pesquisa no setor público – Dumay et al.,

2015; Massingham e Tam, 2015; Borin e Donato, 2015; Chiucchi e Dumay, 2015; Roos e O'Connor, 2015; Secundo et al., 2015; Vagnoni e Oppi, 2015; Veltri e Silvestri, 2015 (GUTHRIE; DUMAY, 2015).

No mesmo ano, por meio de um levantamento do estado da arte no tratamento dos recursos intangíveis no setor público, realizado por Dumay, Guthrie e Puntillo (2015), os autores constataram que as investigações dos últimos 17 anos sobre o tema têm se concentrado na Europa –30 das 53 investigações (Itália: 13; Espanha: 8) –, enquanto apenas uma publicação é da América Latina, o que restringe os relatos a poucos contextos, já que países diferentes têm diferentes filosofias e modos de funcionamento.

Outro ponto averiguado pelos autores é que as pesquisas no setor público têm tido um foco diferente quando comparado com os das pesquisas em geral acerca do assunto. No setor público, 9,4% delas enfatizam a medição; 26% focalizam a apresentação de relatórios; 54,7% concentram-se na gestão; e 9,9% dedicam-se a outros aspectos. Já na pesquisa geral realizada por Guthrie, Ricceri e Dumay (2012), os percentuais são 18,2%, 31,2%, 37,8% e 12,8%, respectivamente.

Todos os artigos analisados utilizaram pesquisas empíricas e ofereceram aos pesquisadores uma visão única de como uma organização específica do setor público gerencia, mede e relata seus recursos intangíveis, retratando o interesse dos pesquisadores em como o tema funciona, ao invés de abordar como ele deve funcionar. Isso representa a falta de pesquisa normativa acerca do tema (DUMAY; GUTHRIE; PUNTILLO, 2015). Essa completa falta de pesquisa normativa na área pública também é apontada por Guthrie e Dumay (2015) e Dumay, Guthrie e Puntillo (2015).

Embora a busca internacional seja mais abrangente, depara-se com dificuldades similares às enfrentadas no cenário nacional, tais como a falta de consenso nas definições (CATALFO; WULF, 2016; DUMAY, 2016; GIRELLA; BAGNOLI; ZAMBON, 2016; LOW; SAMKIN; LI, 2015; ZAMBON, 2016; DOSSOU-YOVO; TREMBLAY, 2012) e de um modelo de medição (DUMAY; GUTHRIE; PUNTILLO, 2015; CATALFO; WULF, 2016; DUMAY, 2016; LOW; SAMKIN; LI, 2015; SECUNDO et al., 2015; ZAMBON, 2016).

A importância do tratamento dos recursos intangíveis das organizações está consolidada (DUMAY; GUTHRIE; PUNTILLO, 2015; GUTHRIE; DUMAY, 2015; LEASK; JUMANI, 2015; LUBANGO, 2015; SECUNDO et al., 2015; VĂȚĂMĂNESCU

et al., 2016). Sua aplicação, no setor público, é relevante para identificar, gerenciar, mensurar e relatar os aspectos não financeiros dos serviços públicos, fornecendo uma lente sobre o funcionamento interno dos serviços públicos e formas de medir e gerenciar recursos para atender às expectativas dos cidadãos (GUTHRIE; DUMAY, 2015).

Existe consenso acerca da geração de valor que os recursos intangíveis proporcionam à entidade (LOW; SAMKIN; LI, 2015; SECUNDO et al., 2015), apesar de a administração contemporânea ainda ver a forma de tratar esses ativos como um grande desafio para a área contábil (DUMAY, 2016).

Catalfo e Wulf (2016) aludem que, mesmo em países como Alemanha e Itália, que têm uma importante tradição na evolução da contabilidade, o tratamento dos recursos intangíveis tem se mostrado de extrema dificuldade, ainda que tenha papel fundamental evidenciado nas organizações contemporâneas. Existe necessidade de um conhecimento do profissional contábil que outrora não era evidentemente exigido e de uma nova política que permita o desenvolvimento de uma cultura de divulgação do intangível de forma complementar ao relatório financeiro, enriquecendo-o por elementos que explicam e destacam, de forma narrativa, alguns intangíveis e alguns recursos estratégicos.

Os autores também salientam que a crescente preocupação institucional com uma maior produção de informações sobre o capital intangível está relacionada à conscientização da limitada capacidade de relatar, mensurar e explicar informações relevantes exclusivamente por meio de dados financeiros. Nota-se claramente que o foco das instituições públicas externas se assemelha ao das organizações lucrativas na busca por gestão e criação de valor para a entidade.

Chiucchi e Dumay (2015) alertam, também, que as metodologias de mensuração podem influenciar diretamente a qualidade dos recursos intangíveis, que necessitam de tempo para comprovar seu valor. As evidências do estudo mostram que às vezes o foco dominante na contabilização é necessário, em especial para permitir que inicialmente os recursos intangíveis sejam identificados para poderem fazer parte dos processos de gerenciamento dos recursos intangíveis. Porém, a permanência deste foco contábil, no qual há predomínio da medição, em vez de questões de gestão, pode restringir o desenvolvimento de novas práticas para a criação de valor.

Os autores apontam que o relatório deve mostrar o que foi feito nos últimos anos para desenvolver a empresa e o sistema de informação, as melhoras no processo de gestão do conhecimento e as tentativas para satisfazer às necessidades dos clientes. O objetivo de publicar um relatório externo é complementar os relatórios financeiros e de sustentabilidade, a fim de fornecer a seus *stakeholders* uma visão de como a organização utilizou seus recursos financeiros, ambientais e intangíveis, associando-os ao modo como a empresa criou valor (CHIUCCHI; DUMAY, 2015).

Dumay (2016) argumenta que os relatórios gerados de maneira errônea podem comprometer o desenvolvimento real da organização e que o tratamento do intangível deve mensurar como uma organização leva em consideração impactos éticos, sociais e ambientais. Por isso, defende a criação de um modelo único, considerando todos os aspectos intangíveis que podem envolver as organizações públicas, inclusive os aspectos sociais, e que assim sejam visualizados valores universais que possam ser adotados por todas as instituições públicas.

Contudo, também expõe que as informações valiosas sobre intangíveis criados não serão divulgadas, a menos que ajudem a aumentar o valor da empresa, pois, de maneira contrária, mantê-las secretas poderá criar mais riqueza do que reportá-las (DUMAY, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Demo (2002), seja qual for sua natureza, os trabalhos científicos devem ter cuidados metodológicos tanto em sua execução, para demonstrá-la aos leitores e avaliadores, quanto no material desenvolvido. O rigor nesse processo permite mostrar a qualidade irrefutável que deve estar associada a um material científico de qualidade. Seguindo as especificações de Demo (2002), na abertura deste capítulo, são apresentados os passos que foram observados e o porquê de nossa compreensão deste estudo como sendo descritivo com abordagem qualitativa.

Quanto ao objetivo da pesquisa elaborada neste trabalho, esta pode ser classificada como descritiva, conforme Gil (2012), por ser a que geralmente é feita por pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática na busca por um aprofundamento sobre determinado tema. No caso do presente estudo, descrevendo o tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público brasileiro.

Neste estudo, no intuito de seguir o objetivo proposto, foram utilizadas as seguintes estratégias de pesquisa e técnicas de coleta de dados: (i) pesquisa bibliográfica nas principais obras que tratam sobre ativos, bem como naquelas que abordam ativos intangíveis; e (ii) pesquisa documental nas normas brasileiras e internacionais de contabilidade e em orientações específicas dos órgãos reguladores.

Por meio da combinação das estratégias foi possível buscar contribuições de diferentes autores sobre a temática em fontes secundárias e utilizar materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou seja, fontes primárias (GIL, 2012). Enquanto a pesquisa bibliográfica é realizada a partir da investigação de referências teóricas já estudadas e publicadas (FONSECA, 2002); segundo Gil (2012), a pesquisa documental é utilizada, dada sua propensão à reelaboração de materiais de acordo com os objetivos da pesquisa, a fim de conferi-lhes uma nova importância como fonte de consulta.

A pesquisa realizada neste trabalho é caracterizada, segundo Goldenberg (1997), como qualitativa, na medida em que não se preocupa com dados numéricos ou sua representatividade, mas com o aprofundamento do conhecimento sobre o tema.

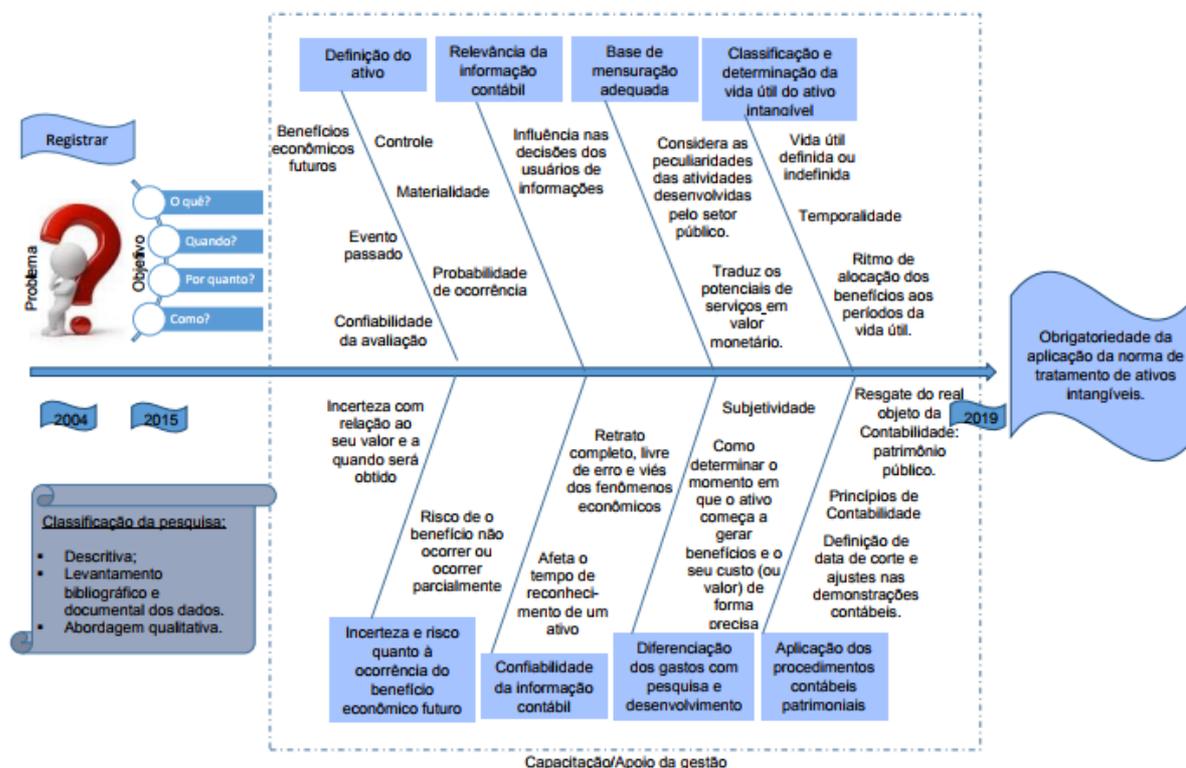
No primeiro momento, dentro da linha descritiva (GIL, 2008), foram buscados trabalhos que trouxessem o tratamento contábil dispensado aos ativos intangíveis. No entanto, os trabalhos encontrados voltados ao setor público traziam o cenário do processo de convergência com as normas internacionais de forma ampla ou assuntos específicos, mas não tratavam especificamente do tratamento de intangíveis. Nesse primeiro momento, foi realizada, então, uma busca sistemática em formato de Estado da Arte, com materiais nacionais e internacionais, que serviram como base da qualificação do trabalho, porém, pouco puderam contribuir para a versão final deste estudo, haja vista que a normatização do tratamento dos ativos intangíveis no contexto internacional já se encontra consolidada e os debates atuais concentram-se na gestão de recursos econômicos.

Desta feita, partiu-se para a busca de material similar na área privada (contudo, estes se concentram na avaliação de intangíveis por meio de métodos residuais ou em combinação de negócios), apresentando visões diferentes da abordagem proposta no presente trabalho, que, seguindo a exigência legal, busca fundamentar o reconhecimento de ativos intangíveis de forma individualizada.

Assim, como a intenção principal é apresentar o tratamento contábil dos ativos intangíveis de forma didática, optou-se por recorrer aos autores basilares para obter respostas para questões frequentes no exercício da atividade profissional. Trata-se de questões que fundamentam a Ciência Contábil e remetem a reflexões sobre “o que registrar” – identificação; “quando registrar” – reconhecimento; “por quanto registrar” – mensuração; e “como registrar” – evidenciação dos ativos. Para chegar às respostas para estas perguntas, muitas variáveis devem ser analisadas sobre cada uma das transações ocorridas, o que se torna uma tarefa complexa.

Para ilustrar a sequencia como foi desenvolvida a presente pesquisa, a Figura 3 apresenta o desenho da pesquisa utilizado neste estudo.

Figura 3 - Desenho da pesquisa



Fonte: elaborada pela autora (2018).

Destacados na Figura 3 os pontos principais que norteiam a busca teórica, foram selecionados autores seminais que discutiram essas questões basilares da Ciência Contábil. Além disso, informações complementares foram buscadas nas normativas (FASB, IASB, normativas brasileiras, MCASP e Manual do SIAFI), e as respostas começaram a ser construídas a partir da busca das soluções propostas pela teoria. De posse de todas as respostas organizadas dentro do fundamento teórico e compreendendo que os avanços da Contabilidade Pública exigem dos profissionais contabilistas domínio profundo de práticas ao mesmo tempo tradicionais e inovadoras para o setor público (MOTA, 2015), buscou-se fomentar as discussões do assunto.

Nesta discussão, em que foram gerados os resultados deste estudo, consideraram-se também os conhecimentos agregados pelo exercício profissional na área pública de alguns autores que buscaram reunir em suas obras a teoria da contabilidade patrimonial do setor público com a prática, embora poucos tenham se aventurado nesta tarefa.

A partir dos estudos selecionados, foram levantados pontos que os autores destacam como relevantes e que merecem especial atenção pelo profissional, haja

vista poderem causar impacto direto no resultado da aplicação dos procedimentos contábeis. Mais ainda, a falta de clareza sobre tais tópicos pode impedir que a aplicação das normas seja efetiva. Sobre os pontos identificados, foram tecidas considerações pertinentes ao setor público.

Entretanto, considera-se o período de realização como o maior limitador deste estudo, pois na medida em que o estudo estava sendo desenvolvido, as leis e normas foram se modificando, colocando um desafio ao autor entre a execução e a pesquisa.

Discorrer sobre um assunto tão amplo e importante para o Brasil em sua compreensão foi considerado um limitador, uma vez que a possibilidade de um estudo prático foi se extinguindo enquanto as normas foram sendo alteradas. Deve-se ressaltar, além disso, que estas ainda estão em implementação e que sua obrigatoriedade passará a ser exercida a partir de 2019.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta parte, são apresentados de forma sistematizada os apontamentos encontrados na literatura e nas normas que mereceram atenção nesta pesquisa. A partir deles, são realizadas argumentações que procuram atender às contribuições propostas no presente trabalho.

4.1 DESAFIOS

Os principais desafios encontrados no tratamento dos ativos intangíveis na Administração Pública foram evidenciados pela literatura contábil. Embora os 10 principais desafios dos profissionais no tratamento dos intangíveis tenham sido apontados e sustentados pela literatura tradicional, pode-se observar que as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público compactuam com a maioria dos apontamentos.

4.1.1 Definição do ativo

A definição de ativo é considerada ampla por Hendriksen e Van Breda (1999), visto que requer a confirmação da existência de algum direito específico aos benefícios futuros ou potenciais serviços, quer esses direitos pertençam exclusivamente a um indivíduo ou empresa, e que os benefícios econômicos sejam resultado de transações ou eventos passados.

Também para Santos et al. (2007), trata-se de uma definição ampla, acrescentando que ela é complexa. Esta afirmação está diretamente relacionada com a necessidade de examinar cada um dos aspectos para, com a comprovação de todos, caracterizar um ativo.

Durante a análise dos critérios anteriormente elencados, é fundamental que sejam observados também três aspectos adicionais: a materialidade, da qual se depreende que um valor pouco expressivo deve ser tratado como despesa; a probabilidade de ocorrência, que diz respeito à incerteza com que o benefício econômico futuro se realizará; e a confiabilidade da avaliação, da qual a falta de uma mensuração confiável inviabiliza que um recurso econômico seja considerado um ativo. Os dois últimos são transitórios, e, mediante qualquer mudança favorável, o ativo deverá ser reconhecido (NIYAMA; SILVA, 2017).

O uso da definição do ativo é responsável por limitar os itens que devem ser apresentados nas demonstrações contábeis; caso haja dúvidas se um item deve ou não ser considerado como ativo de uma entidade, a definição deve ser utilizada para assegurar a presença das condições essenciais (NIYAMA; SILVA, 2017).

Recorrendo-se a algumas outras referências (trazidas por diversos autores quando da conceituação do ativo), pode-se ter também visões críticas a respeito da definição de ativo. Uma delas é a visão de Schuetze (1993; 2001). Para o autor, a “definição é tão complexa, abstrata, ampla e vaga que não pode ser utilizada para resolver problemas” (SCHUETZE, 1993, p. 3; 2001, p.12); em outras palavras, essa definição não resolve uma questão simples: se algo é um ativo. O autor vai um pouco além e aponta que despesas e perdas podem ser enquadradas como ativos ao utilizar-se esta definição, não permitindo uma classificação adequada.

Outra crítica é a de Samuelson (1996), que concorda com Schuetze sobre a definição do ativo ser complexa, ambígua e ampla; necessitando ser revisada. Segundo o autor, a definição falha por deixar aberta a possibilidade de se confundirem despesas e ativos.

Considerados estes apontamentos, para identificar um ativo, é fundamental que seu conceito esteja o mais claro possível para o profissional contábil. A partir desse entendimento, efetuar-se-á o julgamento de cada recurso econômico da entidade e será definido seu enquadramento como ativo na contabilidade, se houver confirmação da existência de um direito específico aos benefícios futuros ou potenciais serviços e que esse direito pertença, exclusivamente, à instituição pública, ainda, que os benefícios econômicos sejam resultado de transações ou eventos passados.

4.1.2 Incerteza e risco quanto à ocorrência dos benefícios econômicos futuros

As definições de ativo abordadas neste trabalho frisam aspectos importantes, que são o da incerteza e o do risco da ocorrência do benefício econômico. Isso pode ser observado pelo uso da expressão “futuro”, traduzida por algo que é esperado que ocorra ou algo que ainda não é certo. A FASB, quando conceitua ativo no SFAC 6 (2008d, p.12, parágrafo 25), enfatiza bastante estes aspectos pelo uso reiterado de termos, destacando que “ativos são *prováveis* benefícios econômicos *futuros* obtidos”.

A incerteza com relação ao benefício refere-se ao que não é conhecido, o que pode ser tanto em relação ao seu valor, ou seja, o tamanho do fluxo de caixa, quanto no que tange ao período de tempo em que esse benefício será obtido (MARTINS, 2002). Já o risco refere-se à possibilidade de ocorrência em condições diversas da esperada – o benefício pode não ocorrer (perda) ou pode ocorrer por montante menor (MARTINS, 2002). De acordo com Martins (2002), se essa potencialidade de entrada de caixa não existir, então não existirá ativo para a entidade.

Sendo o benefício econômico futuro a essência de um ativo, é fundamental lidar com a incerteza e o risco na avaliação do ativo. Isso porque, apesar de eles fazerem parte do contexto, sua existência não impede que um item seja considerado como ativo (NIYAMA; SILVA (2017).

Silva, Rua e Quesado (2017, p.39) apontam que, embora o reconhecimento contábil dos ativos intangíveis tenha gerado alguma controvérsia em razão de suas características particulares, tais como a dificuldade de identificação devido à sua natureza não física e a difícil determinação de seus valores, “a característica mais importante tem a ver com o grau de incerteza em relação à obtenção de benefícios econômicos futuros.”

O MCASP dispõe que as entidades públicas devem utilizar premissas razoáveis e comprováveis que correspondam à melhor estimativa da gestão no tocante ao conjunto de condições econômicas que subsistirão durante a vida útil do ativo para avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial.

Já a NBC TSP Estrutura Conceitual ressalta que as condições que dão origem à incerteza, sejam essas relacionadas à existência ou à mensuração do elemento, podem mudar (são temporárias). Logo, é importante que os responsáveis pela elaboração dos RCPGs, em cada data de divulgação do relatório, revisem e avaliem toda evidência acessível quando da determinação da existência do elemento, do reconhecimento e da mensuração, bem como nos casos de verificação se aquele elemento continua a qualificar-se para o reconhecimento ou se houve mudança em elemento existente.

A partir dessa reflexão, observa-se que é fundamental, identificar e medir os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, traçando uma sistemática para estimar seus valores e prazos. Isso porque muitos fatores impactam

diretamente nessas estimativas e, especificamente no setor público, somam-se outros a esta análise, dada a peculiaridade dos ativos mantidos pelo setor governamental que, na maioria das vezes, geram potenciais de serviços para atender ao cidadão e não benefícios econômicos futuros.

Assim, verifica-se que o grau de incerteza na identificação e mensuração dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços têm impactos diretos no tratamento despendido ao recurso econômico, podendo até mesmo inviabilizar o reconhecimento de um ativo se não for possível identificar o tamanho do fluxo de caixa, o período de tempo em que esse benefício será obtido ou, ainda, se não há perspectivas do benefício ocorrer.

4.1.3 Relevância da informação contábil

Segundo a FASB no SFAC 5 (2008c), relevância é a capacidade da informação de fazer a diferença em uma decisão ao ajudar os usuários a fazerem previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros, ou confirmar, corrigir ou alterar expectativas anteriores. O SFAC 2 (2008b), de forma complementar, destaca que a informação contábil é relevante se o grau de incerteza sobre o resultado de uma decisão que já foi tomada é confirmado ou alterado pelas novas informações, sem precisar mudar a decisão.

Com base nessas definições, depreende-se que a informação contábil será considerada pelos usuários da contabilidade somente quando for relevante o suficiente. Para ter influência nas decisões, as informações contábeis sobre um elemento patrimonial devem ter valor de *feedback*, valor preditivo ou ambos. Além disso, para serem úteis, devem ser apresentadas oportunamente (FASB, 2008c).

Cabe destacar que o atributo relevância se refere à informação contábil frente aos usuários, e não ao valor do ativo em si. Por isso, a relevância não pode ser determinada isoladamente, devendo ser avaliada no contexto do objetivo principal das demonstrações contábeis, qual seja, fornecendo informações úteis para a tomada de decisões (FASB, 2008c).

A informação sobre um ativo é relevante quando tem influência nas decisões dos usuários (contábeis). Contudo, segundo Martins (2002, p. 78), esse assunto pode tornar-se complexo, uma vez que cada usuário necessita de diferentes tipos de informação e “o que é relevante para um pode não ser para outro”. Esses aspectos

subjetivos estão principalmente relacionados com os critérios de mensuração (MARTINS, 2002). Daí Lopes (2008) apontar que uma regulação mais consistente e objetiva é fundamental para sanar as dificuldades de contabilização associadas ao tratamento dos intangíveis, já que sua falta tem propiciado a divulgação de informação não relevante e até pouco fidedigna.

No contexto do setor público, conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016a), as informações são relevantes quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos, de modo a influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

A informação é de caráter confirmatório se confirmar ou alterar expectativas passadas (ou presentes), tais como até onde os gestores cumpriram as suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; a realização dos objetivos especificados da prestação de serviços; e o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários (CFC, 2016a).

Já a informação com valor preditivo refere-se à informação voltada para o futuro, como a informação acerca dos objetivos, custos e atividades previstas de prestação de serviços, além do montante e das fontes de recursos que se destinam a ser alocados na prestação de serviços no futuro e de fenômenos econômicos que existam ou já tenham ocorrido ao auxiliar a formar expectativas sobre o futuro (CFC, 2016a).

Por não ser determinada isoladamente e sim dentro do contexto do fornecimento de informações úteis para a tomada de decisões, esta característica da informação contábil exige uma avaliação especial do profissional contábil. Considerando que, diferentes usuários têm diferentes necessidades, há de se estabelecer critérios a fim de não prejudicar ou privilegiar áreas específicas, haja vista toda a subjetividade que envolve a definição de sua relevância ou não.

4.1.4 Confiabilidade da informação contábil

Para ser confiável, a informação contábil sobre um item deve ter representação fidedigna, ser verificável e neutra; em outras palavras, a informação deve retratar de forma completa os fenômenos econômicos que pretende representar e ser, razoavelmente, livre de erro e viés para ser útil para investidores, credores e outros usuários na tomada de decisões (FASB, 2008c). A presença

dessas características torna possível o registro contábil de ativos de forma a retratar a substância da transação de origem e permite a checagem das informações contábeis produzidas pelo reconhecimento de ativos, se necessário, e ainda a verificação de erros ou desvios no registro.

Vale salientar que a confiabilidade é uma característica qualitativa da informação contábil que pode afetar o tempo de reconhecimento de um ativo, seja pela indisponibilidade de informações, seja pela falta de confiabilidade nelas, tornando-se um desafio aos profissionais de contabilidade. Martins (2002) aponta que isso pode causar reflexos negativos nos elementos patrimoniais, dado que pode criar um descompasso temporal entre a ocorrência e a correta evidenciação de um evento econômico.

O recurso econômico não é considerado um ativo nos casos em que não se pode fazer uma mensuração precisa, quando não está claro o atendimento dos requisitos da definição ou se ele é mensurável e se o custo da resolução dessas incertezas for excessivo. A falta de confiança na avaliação é aspecto transitório. Havendo uma mudança favorável na chance de um evento ocorrer ou quando existirem informações adicionais para a mensuração, o ativo deverá ser reconhecido; porém, as informações sobre alguns itens podem nunca se tornar suficientemente confiáveis a um custo justificável para que o reconhecimento contábil aconteça (FASB, 2008c).

Outro ponto importante é que o usuário da contabilidade não pode esperar por uma confiabilidade completa ou um custo mínimo, posto que isso pode tornar a informação tão intempestiva que perderá sua relevância. Ele deve estar ciente de que terá que selecionar um ponto onde a incerteza pode ser reduzida a um nível aceitável, há informações suficientes sobre os efeitos do evento a um custo justificável e está sendo considerada a relevância da informação (FASB, 2008c).

Com base nessas afirmações, salienta-se que a área contábil deve dar especial atenção a esta característica por afetar o tempo de reconhecimento de um ativo, o que causa reflexos diretamente no patrimônio registrado da instituição. Contudo, estas condições podem mudar a qualquer tempo, o que requerer sua constante revisão.

4.1.5 Base de mensuração adequada

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o debate sobre qual é a melhor maneira de medir ativos tem se estendido há décadas. Trata-se de um debate complexo e confuso que originou diversas medidas do valor de ativos; para cada aplicação da contabilidade, sugeriu-se uma medida distinta que exige que se conheçam quem usará a informação e para que fim.

Existem, ainda, outros problemas, conforme apontam Santos et al. (2007), como a falta de consenso na escolha do padrão de medida, o que dificulta a mensuração. Os autores destacam que, nos casos em que o intangível é identificável e separável, em princípio, a medida mais informativa é o valor presente de seus benefícios projetados; entretanto, os custos da transação, por causa de sua maior precisão presumida, têm sido os preferidos dos contadores.

A mensuração de ativos no setor público apresenta peculiaridades intrínsecas às atividades fins desenvolvidas pelas instituições. Dessa forma, a principal razão da manutenção de ativos é voltada para seu potencial de serviços, e não para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em geral, os ativos são especializados e há mercado limitado, fatores estes que têm implicações diretas na forma de mensuração desses ativos (CFC, 2016a).

Sendo assim, deve ser dada especial atenção a essa característica na escolha da base de mensuração para que o resultado da mensuração realmente “traduza os potenciais de serviços em valor monetário” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 126).

A norma também dispõe que a seleção da base de mensuração é importante porque contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita os usuários avaliarem o custo dos serviços prestados no período; a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e a capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.

Contudo, não propõe uma base de mensuração para todas as transações, eventos e condições, mas fornece orientação na identificação da que melhor atende ao objetivo da mensuração. Dada essa abertura, cabe ao setor contábil tal definição, e, para que seja uma escolha fundamentada, faz-se necessário conhecer as características de todas as modalidades disponíveis, além da análise das

peculiaridades das transações que ocorrem no setor público, para então proceder-se à seleção da base que melhor retrata o potencial de serviços da instituição.

Já dizia Iudícibus (2015, p. 139): “levaremos muitas vantagens, como contadores e investidores, se tivermos entendido bem o sentido profundo do que vem a ser ativo e de suas formas principais de mensuração e avaliação.”

4.1.6 Diferenciação dos gastos com pesquisa e desenvolvimento

No presente trabalho, por diversas vezes, foram expostos fatores que confirmam que o tratamento contábil dos intangíveis não é tarefa simples. “As dificuldades de reconhecimento são ainda maiores quando se tratarem de ativos intangíveis criados ou desenvolvidos internamente na empresa e que ainda possuam certa subjetividade.” (PEREZ; FAMÁ, 2006, p.14). Segundo Martins (2002), a dificuldade de reconhecimento está relacionada com a determinação do momento em que o ativo começa a gerar benefícios e do seu custo (ou valor) de forma precisa.

Desde a criação da normatização pela FASB acerca desse tema, por meio do SFAC 2 e posteriormente pelo IASB e CPC no Brasil, no mesmo sentido, determinando que, geralmente, os gastos devem ser lançados como despesa à medida que vão ocorrendo, esta categoria apresenta tendência ao desaparecimento dos balanços publicados, uma vez que praticamente todos os gastos de pesquisa devem ser lançados como despesa do período em que ocorrem e somente poucos referentes ao desenvolvimento de projetos podem ser ativados, mediante o atendimento de condições específicas (IUDÍCIBUS, 2015). Decorre, assim, de forma expressa, de acordo com Lopes (2008), que a capitalização destes gastos se constitui uma exceção, e não a regra. Quando uma instituição, por determinação dos órgãos normatizadores, lança como despesa gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos que vão beneficiá-la em períodos seguintes, isso tende a distorcer o resultado contábil, de modo a evidenciar “resultados menores nos períodos em que os gastos são lançados como despesas e resultados maiores em períodos futuros” (MARTINS, 2002, p.103).

Isso é corroborado por Chan, Lakonishok e Sougiannis (2001), destacando-se que o reconhecimento de projetos de pesquisa e desenvolvimento como gasto em vez de seu registro como ativo (capitalização) pode causar grandes distorções nas

demonstrações contábeis, ainda que não seja possível estabelecer uma ligação direta entre esses gastos e o seu possível retorno futuro. “O seu reconhecimento como custos (gastos) em determinado período não coincide temporalmente com o possível retorno desse esforço de captação e fluidez de benefícios econômicos futuros”, conduzindo a um hiato temporal entre o momento de reconhecimento da despesa e a provável existência do retorno efetivo (LOPES, 2008, p.145).

Do ponto de vista da escrituração contábil, notam-se claramente as repercussões dessas classificações; em termos patrimoniais, a despesa com pesquisa diminuirá o patrimônio, e o gasto com desenvolvimento não refletirá essa diminuição. Em função disso, quanto mais detalhes sobre o fato econômico estiverem à disposição, maiores serão as chances de proceder, com propriedade, à sua classificação como ativo.

Outro ponto a salientar é a questão da separação entre os gastos de pesquisa e de desenvolvimento de produtos ou processos na geração interna de um ativo intangível. Segundo Feijó et al. (2017), existem duas particularidades, quais sejam, quando se inicia o registro dos gastos e quais são os gastos que serão tratados como custos essenciais para alcançar o valor do intangível. No caso do custo, Hendriksen e Van Breda (1999, p.392) ressaltam que seu “cálculo envolve todas as dificuldades consideradas no caso de ativos construídos pela própria empresa, mais alguns problemas próprios”. Isso pode ser evidenciado na propriedade intelectual, um dos grupos mais significativos de intangíveis, que representa a tradução objetiva e a concretização dos resultados obtidos na pesquisa e desenvolvimento (ERICKSON; ROTHBERG, 2008; SMITH; PARR, 2002¹¹ *apud* LOPES, 2008).

Dessa forma, a existência de um benefício ou retorno associado à propriedade intelectual pressupõe que este é atribuível, ainda que de forma indireta, à P&D (CHANG; HUNG; TSAI, 2005). Para Lopes (2008), não é clara a separação entre P&D e propriedade intelectual, porquanto esta é, em grande número, o resultado daquela. Hendriksen e Van Breda (1999) corroboram essa ideia, visto que várias patentes podem advir de despesas conjuntas de pesquisa e desenvolvimento e marcas podem originar-se de campanhas publicitárias mais amplas.

A falta de uma sistematização específica de tratamento para ativos criados internamente nas instituições é um dos motivos pelos quais a maioria desses ativos

¹¹ SMITH, Gordon e PARR, Russel R. (1994). *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*, New York: John Wiley & Sons.

é reconhecida como despesas no período em que incorreram e, ainda, somente pelos gastos com o seu registro no INPI, o que geralmente envolve valores pequenos referentes às taxas pagas para registro de marca, nome, invenções próprias ou desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação de tecnologia (SANTOS, 2005; MARTINS et al., 2013).

Santos (2005) menciona que a razão para o não reconhecimento como ativos intangíveis destes itens gerados internamente é o pressuposto do qual partem as normas internacionais, de que é muito difícil identificar a parte relativa ao desenvolvimento destes ativos. Em vista disso, Upton (2001¹² *apud* PEREZ; FAMÁ, 2006) salienta que os responsáveis pelas normatizações contábeis deveriam também desenvolver bases para o reconhecimento e a mensuração de ativos intangíveis gerados internamente.

Nesse sentido, em 2001, a FASB iniciou um trabalho incentivando teóricos e praticantes da área contábil a discutirem a possibilidade de divulgação de informações sobre ativos intangíveis gerados internamente que não são resultantes de aquisição de terceiros (FASB, 2004). Contudo, o estudo encerrou-se em 2004 por questões de adaptação de agenda do órgão às discussões do IASB.

Com base nesse contexto teórico, observa-se que a diferenciação entre gastos com pesquisa e desenvolvimento é uma tarefa complexa e exige a identificação do momento em que determinado ativo começa a gerar benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço e quais gastos serão tratados como custo. Todavia, a maioria das instituições públicas brasileiras não utiliza, ainda, sistemas de custos o que restringe o acesso às informações essenciais para a caracterização de cada um dos itens.

4.1.7 Classificação e determinação da vida útil do ativo intangível

Os principais fatores a serem estimados após a determinação do valor inicial de um ativo intangível, consoante com Hendriksen e Van Breda (1999), são a vida útil, que corresponde ao número de períodos em que os benefícios decorrentes do ativo serão recebidos, e o ritmo de alocação desses benefícios aos períodos da vida útil. Para os autores, a dificuldade que cerca a determinação da vida útil de ativos

¹² UPTON, Wayne S. Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy. Financial Accounting Series – Special Report. FASB. USA: abril, 2001.

intangíveis deve-se, em grande parte, às particularidades de cada ativo; como cada ativo intangível é diferenciado, a experiência da organização não tem grande utilidade.

No registro inicial do intangível, “a entidade deve envidar seus melhores esforços para julgar se o ativo possui vida útil definida e para delimitar essa temporalidade” (MARTINS et al., 2013, p.319-320), haja vista que a classificação da vida útil de um ativo intangível é fundamental para o seu correto tratamento. Desta definição depende a mensuração subsequente e se a amortização será efetuada ou não; nos casos em que for adotada a amortização, ocorrerá impacto no resultado do período pelos lançamentos mensais; nos demais casos, não haverá influência no patrimônio líquido.

De acordo com Barbosa (2013), a estimativa da vida útil de intangível pode ser difícil, pois existem casos em que esta será fixada em centenas de anos. Para Martins (2002), normalmente os problemas na estimativa da vida útil econômica estão relacionados às variáveis consideradas. Existem casos, no entanto, em que a vida útil de um ativo intangível é mais objetiva para ser determinada, pois resulta de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) (BRASIL, 2016), tais como algumas marcas registradas, patentes, direitos autorais e franquias.

Para os ativos que possuem vida útil determinada legalmente ou contratualmente, sua vida útil não deve exceder a vigência desses direitos. Entretanto, dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, esse pode ser menor (BRASIL, 2016).

Em regra geral, a duração econômica da vida útil utilizada deve ser o fator determinante; normalmente, essa é mais curta do que a vida útil legal, em função de condições de demanda ou obsolescência (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999), e os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada devem ser revisados e ajustados periodicamente pela companhia (BRASIL, 1976).

Quanto à classificação da vida útil, o Manual do SIAFI - Macrofunção SIAFI 020330 determina que, no contexto da Administração Pública, ela seja definida pelo gestor da Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações. Entretanto, considerando-se que, dentre os objetivos do enaltecimento da contabilidade patrimonial no setor público, estão a consolidação das contas públicas e o propósito de comparabilidade de informações, deixar essa definição a cargo de cada gestor tende a gerar informações assimétricas e a dificultar a comparabilidade

entre as demonstrações contábeis das instituições do setor público. Nesse sentido, seria relevante aos fins propostos o uso comum de uma regra, como disposto na visão do CFC (2018), que esclarece:

A adoção de princípios e normas diferentes do que seja recomendável pela boa técnica ou decorrentes da falta de consenso entre os diversos órgãos das unidades da Federação pode ocasionar demonstrações que não representem adequadamente a situação patrimonial (CFC, 2018).

4.1.8 Aplicação dos procedimentos contábeis patrimoniais

A sólida cultura orçamentária instaurada no Brasil desde 1964 ocasionou grandes distorções na aplicação da ciência contábil. Enquanto, por um lado, havia uma supervalorização do orçamento, por outro, houve completo abandono de alguns aspectos inerentes à ciência contábil no setor público, em especial, a adequada mensuração dos elementos patrimoniais, notadamente os ativos (FEIJÓ et al., 2017).

A incorporação dos padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil permitiu, por meio da uniformização das formas de registro contábil dos atos e fatos do dia a dia da gestão pública, que a Federação brasileira passasse a falar uma única linguagem contábil (FEIJÓ, 2013), tornando acessíveis informações contábeis transparentes e comparáveis de todos os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) sobre sua real situação patrimonial (BRASIL, 2008).

A padronização vem produzindo também impactos expressivos nas rotinas dos profissionais da Contabilidade Governamental, tanto de caráter conceitual quanto operacional, no resgate do real objeto da contabilidade aplicada ao setor público, que é o patrimônio público (FEIJÓ et al., 2017). Essas geraram, em contrapartida, muitas dúvidas sobre o tratamento apropriado dos atos e fatos ocorridos no âmbito das instituições governamentais.

Como, por mais de 40 anos, praticamente nada mudou conceitualmente na forma como o setor público faz a contabilidade, ainda que tenha evoluído operacionalmente com a adoção de sistemas de tecnologia de informação (SIAFI e sistemas similares), essa mudança não será apenas uma mudança contábil, e sim uma mudança de cultura (FEIJÓ, 2013). Os profissionais passarão a lidar com um universo mais amplo, complexo e conceitualmente mais rico do que os controles

orçamentários, e a simples aplicação de um dos pilares da mudança, os princípios de contabilidade, especialmente do regime de competência e da oportunidade, trarão grande impacto na maneira como as instituições públicas fazem contabilidade (FEIJÓ, 2013).

Segundo o CFC, embora a contabilidade aplicada ao setor público venha recuperando seu papel, o setor lida com a carência:

[...] de um conjunto de normas profissionais que contemple a Teoria da Contabilidade como base para o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos do setor público. Para tanto, é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público, em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais. A inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios revelam a necessidade de se desenvolverem diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade aplicada ao Setor Público (CFC, 2018).

Os desafios da aplicação dos procedimentos contábeis no que concerne ao contexto dos intangíveis na Administração Pública, para Feijó et al. (2017), dão-se essencialmente porque o reconhecimento era aplicado basicamente ao setor privado. Já no setor público, deve obedecer a todas as demais peculiaridades da Contabilidade Pública. Esta dificuldade de adequação da Contabilidade Pública do enfoque orçamentário para o patrimonial foi apontada nos trabalhos de Herbest (2010), Calegaris et al. (2015), Santos (2015) e Sasso (2017).

Por meio da ação conjunta de STN e CFC, gradativamente, a contabilidade patrimonial na área pública têm sido desenvolvida e aplicada. Contudo, para torná-la efetiva de uma forma ampla, existe a necessidade de boas práticas contábeis e da criação de outros modos de controlar os ativos e passivos no setor público (FEIJÓ et al., 2017).

O MCASP indica importante trabalho que deve ser realizado antes da adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais – os ajustes no balanço patrimonial do órgão ou entidade, de modo a refletir a realidade dos seus ativos intangíveis. Este primeiro ajuste consiste em ajustes de exercícios anteriores, uma vez que até a presente data não eram praticadas as técnicas de amortização, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens; esses ajustes devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio líquido, no período em que são

reconhecidos pela primeira vez, com o objetivo de não causar impactos indevidos no resultado do exercício financeiro (BEZERRA FILHO, 2014).

Mota (2015) corrobora essa afirmação, tendo em vista que o ajuste se faz necessário devido ao modelo de contabilidade focado no orçamento em geral utilizado dos entes públicos, no qual praticamente não são empregados critérios que sigam os preceitos científicos contábeis. Dessa forma, salienta o autor, grande parte das variações patrimoniais não é reconhecida oportunamente, implicando a manutenção de ativos a valores super ou subdimensionados porque são mantidos pelos valores históricos registrados na data do reconhecimento inicial.

O MCASP ressalta, ainda, outro fator significativo para a aplicação inicial da norma: a definição de uma data de corte a fim de separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser amortizados diretamente, sem passar por um ajuste. Esta definição “é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade” (BRASIL, 2016, p.182).

Neste ponto, retoma-se a consideração feita anteriormente, pois deixar definição tão expressiva a cargo de cada gestor tende à assimetria informacional e à dificuldade de comparação entre as demonstrações contábeis das instituições do setor público.

4.1.9 Capacitação

Considerando que todas as informações levantadas até o presente momento, neste trabalho, são essenciais à aplicação, com plenitude científica, no tratamento de apenas um dos itens do balanço patrimonial, vê-se a importância que a qualificação dos profissionais da área de contabilidade da entidade pública tem para que o processo de convergência ocorra de forma efetiva. Isso se coaduna com a afirmação da literatura pesquisada, expondo a falta de preparo profissional como um dos fatores que dificultam a implantação da contabilidade patrimonial no setor público (HERBEST, 2010; FEIJÓ, 2011; BELLANCA; VANDERNOOT, 2013; CALEGARIS et al., 2015; SANTOS, 2015; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; LIMA, 2017; SASSO, 2017).

Uma boa base teórica e entendimento dos fundamentos da ciência contábil serão fundamentais ao contador público para análise e reflexão acerca do postulado

da "essência econômica sobre a forma" e das práticas e procedimentos mais adequados à entidade quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos públicos (FEIJÓ, 2013). Nesse sentido, o papel do CFC e da STN, principais atores do processo de convergência, tem sido expressivo desde o início, por meio do fomento de estudos, seja pela formação de grupos de estudos, seja pela promoção de treinamentos destinados aos servidores públicos (LIMA, 2017).

As pesquisas de Lima (2017) e Sasso (2017) expõem também como está ocorrendo a participação de outro ator, considerado de extrema importância neste processo de convergência: a academia. Ambas as pesquisas retratam a percepção dos entrevistados frente ao ator que é referência na busca por conhecimentos.

Segundo Lima (2017), não houve até o momento um movimento muito grande, todavia, com o início da convergência, nota-se um aumento de estímulos para o desenvolvimento de pesquisas na área pública; já o mesmo não foi observado no sentido de adaptar a Contabilidade Pública nos cursos de graduação de Ciências Contábeis. A contribuição das universidades tem ocorrido por meio de seus representantes, quando de sua participação nos debates e reuniões do CFC e STN. Além disso, a atuação e influência ativa de acadêmicos têm sido pequenas, e os integrantes da área pública ressentem-se de maiores discussões conceituais e de uma visão crítica do processo em andamento (LIMA, 2017).

Já na visão de Sasso (2017), percebe-se que a difusão do processo, em termos de normas e prazos, é vasta, mas está aquém do esperado com relação a como implantar os procedimentos. De forma idêntica ao apontado por Lima (2017), a autora nota que a presença da academia seria relevante na etapa em que o processo se encontra para a realização de um trabalho em conjunto no desenvolvimento de cursos mais específicos e aprofundamentos maiores em termos de procedimentos a serem executados na prática. Como esta mudança é de dentro para fora e as capacitações necessárias são elaboradas pelas próprias entidades públicas, é sentida a falta de uma visão de fora. (SASSO, 2017).

Dentro desta dinâmica cooperativa, há de se considerar outros processos de treinamento e capacitação dos profissionais, que estão diante de um "novo jeito" de pensar em ativos (FEIJÓ et al., 2017) e necessitam deixar de lado a já consolidada Contabilidade Orçamentária para focar na contabilidade patrimonial, cuja aplicação é relativamente nova para a maioria das instituições do setor público.

4.1.10 Apoio da gestão

Como já aludido anteriormente, é necessário o apoio da gestão como um todo, ou seja, a adoção de mensuração dos intangíveis exige uma quebra de paradigma que, segundo Feijó (2013) e Feijó et al. (2017), só é possível a partir do momento em que a organização se alia ao setor contábil de forma a servir como alicerce na geração de informações para sustentar o tratamento de ativos.

A literatura pesquisada aponta que o apoio por parte dos gestores públicos ou alta administração é visto como fator determinante para o sucesso das mudanças, mas não é esta a situação retratada pelos estudos atuais. Para Herbest (2010), Calegaris et al. (2015), Santos (2015), Lima (2017) e Sasso (2017), o que se constata é que a convergência não recebe o apoio esperado dos gestores públicos.

O estudo de Herbest (2010) apurou, por meio da análise de 20 estudos empíricos internacionais, que, na maioria dos casos, implementações de um novo sistema de contabilidade na área pública denotam baixo ou nenhum sucesso. Isso se deve em grande parte à falta de valorização da informação gerada, que não é devidamente utilizada, e à pouca atenção na aplicação do novo sistema por parte dos gestores públicos. Algumas das razões de essa ser a principal dificuldade enfrentada podem ser, segundo o autor, a possibilidade de a disponibilidade de informações expor um mau desempenho dos gestores ou mesmo o fato de que eles não veem relevância nelas para a tomada de decisão.

Enquanto Santos (2015) destaca que um dos requisitos que devem ser observados para que o processo de transição se dê de maneira mais simples e rápida é o comprometimento político, Lima (2017) aponta que o descrédito do processo e a falta de envolvimento dos gestores públicos, que demonstram certa resistência, são as principais dificuldades levantadas para a concretização das ações planejadas.

Outro fator de dificuldade notado é a necessidade de sensibilizar os gestores e a instituição de que a convergência não é um processo contábil – é um processo de gestão cuja mudança precisa ser feita mediante a implantação de sistemas integrados, muito apoio institucional e compreensão das finalidades do processo e dos produtos a serem obtidos, que tendem, se bem aproveitados, a propiciar uma tomada de decisão eficiente e efetiva. A relevância do apoio do gestor na execução do processo está diretamente relacionada com a questão de que, se ele não

acreditar na mudança, dificilmente direcionará recursos para sua realização, inviabilizando seu desenvolvimento na entidade (SASSO, 2017).

Os principais desafios encontrados no tratamento dos ativos intangíveis na Administração Pública apontados pela literatura contábil são os arrolados no Quadro 17.

Quadro 17 - Principais desafios que devem ser observados no tratamento do intangível

	Desafios	Autores
1	Definição do ativo	Kam (1986 <i>apud</i> MARTINS, 2002); Schuetze (1993; 2001); Samuelson (1996); Hendriksen e Van Breda (1999); Martins (2002); Santos (2005); Lustosa (2009); Cella (2017); Niyama e Silva (2017).
2	Incerteza e risco quanto à ocorrência do benefício econômico futuro	Martins (2002); FASB (2008d); Brasil (2016); CFC (2016a); Niyama e Silva (2017); Silva, Rua e Quesado (2017).
3	Relevância da informação contábil	Martins (2002); FASB (2008b/c); Lopes (2008); CFC (2016a); Niyama e Silva (2017).
4	Confiabilidade da informação contábil	Martins (2002); FASB (2008c).
5	Base de mensuração adequada	Hendriksen e Van Breda (1999); Martins (2002); Santos (2005); Iudícibus (2015); CFC (2016a); Niyama e Silva (2017).
6	Diferenciação dos gastos com pesquisa e desenvolvimento	Hendriksen e Van Breda (1999); Upton (2001 <i>apud</i> Perez e Famá, 2006); Martins (2002); Smith e Parr (2002 <i>apud</i> Lopes, 2008); Chan, Lakonishok e Sougiannis (2001); Chang, Hung e Tsai (2005); Santos (2005); Perez e Famá (2006); Erikson e Rothberg (2008); FASB (2008b); Lopes (2008); Martins et al. (2013); Iudícibus (2015); Feijó et al. (2017).
7	Classificação e determinação da vida útil do ativo intangível	Brasil (1976); Brasil (2017c); Hendriksen e Van Breda (1999); Martins (2002); Barbosa (2013); Martins et al. (2013), Brasil (2016); CFC (2017) Niyama e Silva (2017).
8	Aplicação dos procedimentos contábeis patrimoniais	Brasil (2008); Herbest (2010); Feijó (2013); Calegaris et al. (2015); Santos (2015); Mota (2015); Brasil (2016); CFC (2017b); Feijó et al. (2017); Sasso (2017).
9	Capacitação	Feijó (2013); Herbest (2010); Feijó, 2011; Feijó, 2013; Bellanca e Vandernoot (2013); Calegaris et al. (2015); Santos (2015); Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016); Lima (2017); Sasso (2017); Feijó et al. (2017).
10	Apoio da Gestão	Herbest (2010); Feijó (2013); Calegaris et al. (2015); Santos (2015); Feijó et al. (2017); Lima (2017); Sasso (2017).

Fonte: Elaborado pela autora com base nos autores citados (2018).

Estes 10 desafios acompanham o processo de implantação da contabilidade patrimonial, especificamente o tratamento de intangíveis. Porém, muitos deles se repetem e se repetirão em várias das etapas da convergência: alguns no tratamento de qualquer ativo, como é o caso dos itens 1 a 5; outros, no caso dos itens 8 a 10, em todas as etapas; e somente os itens 6 e 7 destinam-se especificamente ao tratamento dos ativos intangíveis.

De acordo com Iudícibus (2015), pesquisas atuais apontam, indiscutivelmente, para os intangíveis como os vetores de valor mais relevantes para

a empresa; contudo, são tão importantes quanto ainda desconhecidos pelos profissionais da área contábil. Daí a importância da investigação e do entendimento do tema em um momento em que se exige sua aplicação no setor público, em atendimento às normativas de convergência com as normas internacionais, isso porque “um Balanço Patrimonial no qual não tenhamos nos esforçado em fazer, no limite de nossos conhecimentos, um retrato adequado dos intangíveis conta apenas uma parte da realidade empresarial e, portanto, é enganoso para os usuários” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 216).

Conforme Feijó et al. (2017), considera-se que no tratamento dos intangíveis o profissional se depara com elevado grau de complexidade na mensuração, dificuldade extrema na identificação dos ativos e, em alguns casos, inexistência de condições legais para o seu reconhecimento, o que causa restrições à abrangência do intangível no que diz respeito ao seu reconhecimento e mensuração e, conseqüentemente, em muitos casos, o não reconhecimento do item patrimonial (NIYAMA, SILVA, 2017).

Diante da obrigação do tratamento dos ativos intangíveis, é imprescindível ao contador que consolide essa base teórica, fundamentada nos pressupostos da ciência contábil, normas brasileiras e internacionais de contabilidade e orientações específicas de órgãos reguladores, para lidar com os desafios do trabalho e a quebra de paradigmas e costumes enraizados na Administração Pública.

5 CONCLUSÕES

A convergência às normas internacionais é vista como parte de uma reforma mais ampla de modernização da gestão pública, cujas alterações vão além da mudança de regime contábil. Trata-se de um processo longo que ocasionou dificuldades para sua adoção e concretização em diversos países, e do qual uma adoção compulsória pode resultar apenas na sua implantação, não indicando, necessariamente, que tenha seu uso efetivado.

No contexto brasileiro, em que o enfoque orçamentário preponderou desde os primórdios contábeis, a transição para o enfoque patrimonial, faz com que o processo de convergência provoque mudanças significativas na prática contábil, visto que esse novo regime apresenta uma maior complexidade de contabilização e exige-se uma maior expertise técnica na área contábil devido ao distanciamento entre as normas e a realidade da prática contábil.

Soma-se a isso as discussões e dúvidas sobre um tema amplo e complexo, como é o caso do tratamento de intangíveis. De acordo com o retrato feito por Almeida (2015) sobre uma instituição pública brasileira, ainda realiza-se uma gestão incipiente de ativos intangíveis, na qual existe um cunho estritamente normativo, voltado principalmente para a escrituração contábil, além de ausência de regras específicas para reconhecimento e mensuração e a falta de sistema de controle e de conhecimento sobre o tema, o que impossibilita um melhor gerenciamento destes ativos intangíveis.

Este trabalho buscou, além de atender às exigências acadêmicas, servir como base contributiva aos profissionais de contabilidade da Administração Pública, que se vêem diante de um novo desafio após as normativas de 2015, ainda em processo de implementação, no tratamento de intangíveis.

Todas as implementações devem ocorrer até 2021, período em que a Contabilidade Pública passará por inúmeras dificuldades, uma vez que essas normativas trazem instruções além daquelas que já existiam, tratando algo inédito dentro da Administração Pública e buscando criar uma nova “cultura” dentro da profissão.

Na conclusão desse estudo retorna-se, então, à pergunta problema e aos objetivos iniciais que foram traçados na busca de apresentar os principais achados dentro do contexto previamente estabelecido. A pergunta problema que este estudo

trabalhou foi: qual o tratamento a ser dispensado aos ativos intangíveis na Administração Pública no Brasil?

Já como objetivo principal foi estabelecido: apontar os elementos que devem ser considerados no tratamento contábil de intangíveis na Administração Pública brasileira.

O objetivo geral foi atingido através do estudo dos preceitos da teoria contábil; estes, por sua vez, foram encontrados na literatura tradicional e de forma sintetizada nas normas contábeis, internacionais e nacionais. Para tanto foi necessário estabelecer objetivos específicos para responder as indagações do objetivo geral.

O primeiro objetivo específico foi revisar os aspectos conceituais e normativos sobre ativos intangíveis, para tanto foram analisadas a literatura e as orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP 08, NBC T 16 (nas partes não revogadas) e Estrutura Conceitual - e da norma internacional - IPSAS 31.

A partir do levantamento documental, foram referidas as informações encontradas a respeito da conceituação, reconhecimento e mensuração do ativo, especialmente do ativo intangível. Bem como, da categorização e tipologia dos intangíveis mais tratados na literatura.

Após a revisão dos aspectos conceituais e normativos sobre ativos intangíveis foi buscado responder ao segundo objetivo específico, identificar os pontos críticos que demandam reflexões mais profundas para a contabilização dos ativos intangíveis.

Nas discussões deste estudo, apontaram-se 10 pontos principais, apresentados tanto pela literatura contábil tradicional quanto pelas indicações do MCASP, NBC TSP 08, NBC T 16, Estrutura Conceitual e IPSAS 31. A partir destes, foi possível realizar as discussões e os apontamentos para auxiliar no tratamento dos intangíveis na Administração Pública.

Sendo possível observar que os maiores desafios a serem enfrentados pelos profissionais do setor público serão a busca pelo entendimento do conceito e definição do ativo, a análise da incerteza e risco quanto à ocorrência dos benefícios econômicos futuros, a verificação da relevância e confiabilidade da informação contábil, a escolha de uma base de mensuração adequada, a diferenciação entre os gastos com pesquisa e desenvolvimento, a classificação e determinação da vida útil

do ativo intangível e como aplicar estes procedimentos contábeis patrimoniais na área governamental.

Estes desafios demandam capacitação, por meio do estudo da teoria contábil, das normas brasileiras e internacionais de contabilidade e das orientações específicas dos órgãos reguladores e, ainda, requerem apoio da gestão de cada instituição pública para que o tratamento se dê de acordo com as normativas e de forma efetiva.

O terceiro objetivo específico foi identificar as normativas adotadas na esfera federal em relação aos ativos intangíveis. Para esse fim, foi realizado levantamento das normativas vigentes. Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação dos ativos intangíveis no setor público brasileiro estão dispostos no MCASP, sendo que prevalecem as disposições deste Manual em caso de qualquer conflito com outros normativos, e nas normas NBC TSP 08, NBC T 16 (nas partes não revogadas), NBC TSP – Estrutura Conceitual e IPSAS 31. Além disso, existe o Manual do SIAFI que traz orientações complementares.

Foi possível traçar um panorama das normativas, desde 2015, que evidenciou a prioridade com que está sendo implementado o tratamento de intangíveis no setor público, deixando claro que tanto os profissionais quanto as organizações devem investir em capacitação e trabalhar em interconexão, a fim de produzir uma contabilidade adequada ao setor público, dentro das exigências dos padrões internacionais que o Brasil está buscando.

Conclui-se que os objetivos da pesquisa foram alcançados, as principais questões no tratamento contábil de intangíveis na Administração Pública brasileira foram apontadas.

Indica-se que estudos posteriores possam ocupar-se desta temática e trazer a resposta, mediante um estudo de campo, sobre como os profissionais estão conseguindo, ou não, realizar o tratamento dos ativos intangíveis no setor público. Em posse destes estudos, seria possível criar um modelo para esse tratamento na esfera pública.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Anderson da Silva. **A contabilidade e a gestão dos intangíveis no setor público brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica**. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal, 2015.
- ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes. Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. **Revista FSA**, Teresina, v. 10, n.1, p.40-58. jan./mar. 2013.
- BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de controle patrimonial nas entidades públicas**. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.
- BELLANCA, Sabrina; VANDERNOOT, Julien. Analysis of Belgian public accounting and its compliance with international public sector accounting standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, [S.l.], v. 8, n. 9, p. 122-133, 2013.
- BENITO, Bernardino; BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS. **International Review of Administrative Sciences**, Bruxelles, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.
- BORIN, Elena; DONATO, Fabio. Unlocking the potential of IC in Italian cultural ecosystems. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 285-304, 2015.
- BORGES, Alex. **Impacto no ativo imobilizado em razão da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público: uma pesquisa-ação na Câmara Municipal de Santa Barbara d'Oeste**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), São Paulo, 2015.
- BORGES, Thiago B. et al. Desmistificação do regime de competência. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, jul./ago. 2010.
- BOTELHO, Brenno Carvalho; LIMA, Diana Vaz de. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, Paraíba, v. 3, n. 3, p. 68-83, 2015.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Constituição de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html>. Acesso em: 03 ago. 2017.
- _____. Lei Federal 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 4 ago. 2017.

_____. Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Seção 1, p. 2745. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 4 ago. 2017.

_____. Lei nº 8.987 de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previstos no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 fev. 1995. Seção 1, p. 1917. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8987compilada.htm> Acesso em: 30 jan. 2018.

_____. Lei nº 9.279 de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 maio 1996. Seção 1, p. 8353. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9279.htm> Acesso em: 02 dez. 2016.

_____. Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Seção 1, p. 3. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm> Acesso em: 26 out. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 4 ago. 2017.

_____. Ministério Da Fazenda. Portaria STN 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Seção 1, p. 24. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/08/2008&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=100>>. Acesso em: 04 ago. 2017.

_____. Ministério Da Fazenda. Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.

Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2015. Seção 1, p. 24.

Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36610/CPU_Portaria+STN+548-2015+-+PIP/PIP.pdf/477a70ed-690b-446c-92bc-cc954501d4f2>. Acesso em: 04 ago. 2017

_____. Ministério Da Fazenda. Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016 e Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público**: Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios - Válido a partir do exercício de 2017. 7. ed. 2016. Disponível em:

<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>> Acesso em: 01 set. 2016.

_____. Ministério Da Fazenda. Portaria STN nº 669, de 2 de agosto de 2017a. Aprova o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a ser adotado obrigatoriamente para o exercício financeiro de 2018 (PCASP 2018) e o PCASP Estendido, de adoção facultativa, válido para o exercício de 2018 (PCASP Estendido 2018). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 ago. 2017a. Seção 1, p. 106. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=03/08/2017&jornal=1&pagina=106&totalArquivos=216>>. Acesso em: 02 jan. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **MCASP**. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Panorama Geral. Brasília, DF, 2018. Disponível em:

<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/566752/M%C3%B3dulo+5+-+Estrutura+Conceitual+-+Parte+I+-+Panorama+Geral.pdf/3d09e0e5-ccb7-4347-88a4-715dbf867d3f>> Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**: manual WEB. Brasília, DF, 2017c. Disponível em: < <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

BROWN, Nerissa C.; KIMBROUGHT, Michael D. Intangible investment and the importance of firm-specific factors in the determination of earnings. **Review of Accounting Studies**, [S.l.], v.16, n. 3, p. 539-573, 2011.

BRUSCA, Isabel; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; MONTESINOS, Vicente. Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, Sussex, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016.

CALEGARI, Priscila et al. Adesão, vantagens e dificuldades na adequação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) nos municípios da região sudoeste do Paraná. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6., 2015, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2015.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e

internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 839-876, 2010.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana de Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: Um estudo de caso da Anatel. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n.3, p. 62-81, jul. 2012.

CATALFO, Pierluigi; WULF, Inge. Intangibles disclosure in Management Commentary regulation in Germany and Italy: a semantic approach. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 17, n. 1, p. 103 – 119, 2016.

CELLA, Gilson. **Importância relativa dos patrimônios físico e intangível na formação do valor econômico da empresa**. 2017. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2017.

CHAN, James L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010.

CHAN, Louis K. C.; LAKONISHOK, Josef; SOUGIANNIS, Theodore. The stock market valuation of research and development expenditures. **Journal of Finance**, New York, v. 56, n. 6, p. 2431-2456, 2001.

CHANG, Jow-Ran; HUNG, Mao-Wei; TSAI, Feng-Tse. Valuation of intellectual property: a real option approach. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 6, n. 3, p.339-356, 2005.

CHIUCCHI, Maria Serena; DUMAY, John. Unlocking intellectual capital. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 305-330, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil**. Brasília, DF, 2008a.

_____. **NBC T 16.9**: Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF, 2008b. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.pdf>. Acesso em: 26 out. 2017.

_____. **NBC T 16.10**: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, DF, 2008c. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1137.pdf>. Acesso em: 26 out. 2017.

_____. **NBC TG 00 (R1)**: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **NBC TG 04 (R4):** Ativo Intangível. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG04\(R4\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG04(R4).pdf)> Acesso em: 23 dez. 2017.

_____. **NBC TSP Estrutura Conceitual:** Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF, 2016a. Disponível em <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf> > Acesso em: 26 jan. 2017.

_____. **NBC TSP 01:** Receita de Transação sem Contraprestação. Brasília, DF, 2016b. Disponível em <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP01.pdf>> Acesso em: 26 jan. 2018.

_____. **NBC TSP 08:** Ativo Intangível. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP08.pdf>> Acesso em: 10 out. 2017.

_____. **NBC TSP 09:** Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa. Brasília, DF, 2017c. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP09.pdf>> Acesso em: 26 jan. 2018.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade.** Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/>>. Acesso em: 08 ago. 2017.

_____. **Publicadas normas de contabilidade pública que facilitarão o controle social.** Brasília, DF, 28 out. 2016c. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/entram-em-vigor-normas-de-contabilidade-publica-que-facilitarao-o-controle-social/>>. Acesso em: 08 ago. 2017.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, n. 3, p. 69-85, set./dez. 2011.

DAMODARAN, Aswath. **Avaliação de empresas.** 2. ed. São Paulo: Pearson, 2014.

DEMO, Pedro. **Cuidado metodológico:** signo crucial da qualidade. *Sociedade e Estado*, v.17, n.2, p.349-373, dez. 2002.

DOSSOU-YOVO, Angelo; TREMBLAY, Diane-Gabrielle. Public policy, intermediaries and innovation system performance: a comparative analysis of Quebec and Ontario. **The Innovation Journal**, [S.l.], v. 17, n. 1, p. 2-20, 2012.

DUMAY, John. A critical reflection on the future of intellectual capital: from reporting to disclosure. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 17, n. 1, p. 168-184, 2016.

DUMAY, John; GARANINA, Tatiana. Intellectual capital research: a critical examination of the third stage. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 14, n. 1, p. 10-25, 2013.

DUMAY, John; GUTHRIE, James; PUNTILLO, Pina. IC and public sector: a structured literature review. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 267-284, 2015.

ERICKSON, Scott; ROTHBERG, Helen. Knowledge Asset Potential vs. Vulnerability: Balancing Risks. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON INTELLECTUAL CAPITAL AND KNOWLEDGE MANAGEMENT, 5., [S.l.], 2008. **Proceedings...** [S.l.], 2008. p. 167-172.

FEIJÓ, Paulo Henrique et al. **Entendendo a Contabilidade Patrimonial aplicada ao setor público: do ativo ao patrimônio líquido**. Brasília, DF: Gestão Pública, 2017.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças: na Contabilidade aplicada ao Setor Público**. Brasília, DF: Gestão Pública Ed., 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Setor Público prepara a convergência. **Revista Transparência IBRACON**, [S.l.], v.1, n. 1, abr./jun. 2011.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. **Project updates - Disclosures about intangible assets**. Norwalk, 21 May 2004. Disponível em: <<http://www.fasb.org/project/intangibles.shtml>> Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. **Statement of Financial Accounting Concepts nº 1 - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (SFAC 1)**. Norwalk, 2008a.

Disponível em:

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132541&acceptedDisclaimer=true> Acesso em: 06 nov. 2017.

_____. **Statement of Financial Accounting Concepts nº 2 - Qualitative Characteristics of Accounting Information (SFAC 2)**. Norwalk, 2008b. Disponível em:

em:

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132599&acceptedDisclaimer=true> Acesso em: 31 out. 2017.

_____. **Statement of Financial Accounting Concepts nº 5 - Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises (SFAC 5)**.

Norwalk, 2008c. Disponível em:

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132773&acceptedDisclaimer=true> Acesso em: 31 out. 2017.

_____. **Statement of Financial Accounting Concepts nº 6 - Elements of Financial Statement (SFAC 6)**, Norwalk, 2008d. Disponível em:

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132831&acceptedDisclaimer=true> Acesso em: 24 out. 2017.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRAGOSO, Adriana R. et al. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBC TSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, Brasília, DF, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez. 2012.

GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, Sussex, v. 27, p. 413-425, 2007.

GARCIA, Kleber da Silva; PRESSES, Danilo Dias. Os novos critérios de contabilização do ativo imobilizado. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, n. 44, 2013. Disponível em: <<https://semanaacademica.org.br/artigo/os-novos-criterios-de-contabilizacao-do-ativo-imobilizado>>. Acesso em: 8 ago. 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIRELLA, Laura; BAGNOLI, Carlo; ZAMBON, Stefano. Exploring the conceptualization of Intangibles in law and accounting in the USA: a historical perspective. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 17, n. 1, p. 11- 26, 2016.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GOMES, Patrícia S.; FERNANDES, Maria José; CARVALHO, João Baptista Da Costa. The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. **International Journal of Public Administration**, New York, v. 38, n. 4, p. 268-281, 2015.

GOULART, André Moura Cintra. O Conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser explorado. **Revista Contabilidade & Finanças (USP)**, São Paulo, n. 28, p. 56 - 65, jan./abr. 2002.

GUTHRIE, James; DUMAY, John. New frontiers in the use of intellectual capital in the public sector. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 258 - 266, 2015.

GUTHRIE, James; RICCERI, Federica; DUMAY, John. Reflections and projections: a decade of intellectual capital accounting research. **The British Accounting Review**, [S.I.], v. 44, n. 2, p. 68-92, 2012.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5. ed. americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Altas, 1999.

HERBEST, Fabrício. G. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2010.

INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INTELECTUAL - INPI. **Manual de Marcas**: Diretoria de Marcas, Desenhos Industriais e Indicações Geográficas. 2. ed. Rio de Janeiro, 11 jul. 2017. Disponível em: <<http://manualdemarcas.inpi.gov.br/projects/manual/wiki/PDF>> Acesso em 06 dez. 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT - IFAC. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Tradução pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf> Acesso em: 28 ago. 2016.

INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF. **About the IMF**. Washington, 2017. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/About>>. Acesso em: 12 set. 2017.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IPSASB. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements** (Vol. I). New York, 2016. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/2016-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>> Acesso em: 12 nov. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria Geral da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças** (USP), São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 9-18, jun. 2007.

KAPFERER, Jean-Noël. **As marcas, capital da empresa**. Portugal: Edições CETOP, 1991.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13. ed. São Paulo, 2013.

KOTHARI, S.P.; RAMANNA, K.; SKINNER, D.J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.50, n.2-3, p. 246-286, 2010.

KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de marketing**. 7. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 1998.

LEASK, Marilyn; JUMANI, Nabi Bux. MESH Pakistan: prospects and challenges. **Journal of Education for Teaching**, Oxfordshire, v. 41, n. 5, p. 586-596, 2015.

LICENÇA. In: **Michaelis**. São Paulo: Melhoramentos, 2018. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/licen%C3%A7a/>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

LIMA, Raquel Luz de. **A influência dos atores no processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais, Brasília, DF, 2017.

LOPES, Ilídio Tomás. **A problemática dos intangíveis**: análise do setor da aviação civil em Portugal. 2008. Dissertação de Doutorado (Gestão de Empresas Especialidade em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008.

LOW, Mary; SAMKIN, Grant; LI, Yuan. Voluntary reporting of intellectual capital: comparing the quality of disclosures from New Zealand, Australian and United Kingdom universities. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 4, p. 779-808, 2015.

LUBANGO, Louis M. When can strong patent regimes boost countries' stocks of inventions and related trade? An analytical model tested in Brazil, Egypt, Nigeria and South Africa in the energy, environment and pharmaceuticals and related sectors. **Technology in Society**, New York, v. 42, p. 150-159, 2015.

LUSTOSA, Paulo Roberto B. Ativo e sua avaliação. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.) **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 85-105.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo (FEA), São Paulo, 1972.

MARTINS, Eliseu et al. **Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades**: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Eliseu (Org.) **Avaliação de Empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, Recife, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007.

MARTINS, Vinícius Aversari. **Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MELHORAMENTOS (Ed.). **Michaelis**: Moderno Dicionário Inglês. São Paulo: Melhoramentos, 2017.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público - Aspectos patrimoniais**: reconhecimento, identificação, mensuração e evidenciação. Brasília: Gestão Pública, 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. Atlas: São Paulo, 2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017

OUDA, Hassan A. G. A prescriptive model for successful transition to accrual accounting in the government sector. **International Journal on Governmental Financial Management**, [S.l.], v. 10, n. 1, 2010.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças (USP)**, São Paulo, n. 40, p. 7 – 24, jan./abr. 2006.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). **Uma nova era na contabilidade governamental**. [S.l.], jul. 2013. Disponível em:

<<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/assets/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey-contab-13e.pdf>>. Acesso em: 04 ago. 2017.

QUINTEIRO, Carlos Eduardo. **Evidenciação do capital intelectual nos bancos abertos no Brasil e na Espanha**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 117-144.

RIBEIRO, Cintia de Melo Albuquerque; BIZERRA, André Luiz Villagelim. Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o Caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55 - 64, set./dez. 2011.

RITTA, C. O; ENSSLIN, S. R.; RONCHI, S. H. A evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas brasileiras: empresas que apresentaram informações financeiras à Bolsa de Valores de São Paulo e Nova York em 2006 e 2007. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, [S.l.], v. 9, n. 1. p. 62-75, mai. 2010.

ROONEY, Jim; DUMAY, John. Intellectual capital, calculability and qualculation. **The British Accounting Review**, [S.l.], v. 48, p. 1-16, 2016.

SALAROLI, Abner R.; ALMEIDA, José Elias F.; GAMA, Janyluce R. A participação de entes internacionais no processo de consulta pública de norma publica internacional sobre ativo intangível. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 2, jul./dez. 2015.

SAMUELSON, Richard A. The concept of assets in accounting theory. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 10, n. 3, p. 147-157, 1996.

SANTOS, Clydemberg. B; ALMEIDA, Karla Katiuscia N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Sousa, v. 1, n. 1, p. 21-38, jan./abr. 2012.

SANTOS, José Luiz dos. **Uma contribuição ao estudo da avaliação econômica de ativos intangíveis**. 2005. Tese (Doutorado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia. Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Suani Alves dos. **Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS)** - Estudo de caso. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e

Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015.

SASSO, Maiara. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS**: respostas estratégicas de governos estaduais. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2017.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Avaliação de ativos intangíveis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos da avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHNORRENBARGER, Darci. **Identificando e avaliando os ativos tangíveis e intangíveis de uma organização visando seu gerenciamento**: uma ilustração na área econômico-financeira. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

SCHUETZE, Walter P. What is an Asset? **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 7, n. 3, p. 66-70, 1993.

SCHUETZE, Walter P. What are Assets and Liabilities? Where is True North? (Accounting That Your Sister Would Understand). **Abacus**, [S.l.], v. 37, n. 1, p. 1-25, 2001.

SECUNDO, Giustina et al. An intellectual capital maturity model (ICMM) to improve strategic management in European universities: a dynamic approach. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 419 - 442, 2015.

SECUNDO, Giustina et al. Managing intellectual capital through a collective intelligence approach: an integrated framework for universities, **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 17, n. 2, p. 298-319, 2016.

SENGE, Peter M. **A quinta disciplina**: arte, teoria e prática da organização de aprendizagem. São Paulo: Círculo do Livro, 1990.

SILVA, Anderson C. et al. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha do Brasil. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 3, 2012.

SILVA, Júlio C. et al. O Impacto da Depreciação nos Índices Econômicos e Financeiros de uma Organização Pública pela Aplicação da Ipsas 17. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 60, 2014.

SILVA, Lurdes Ribeiro; RUA, Susana Catarino; QUESADO, Patrícia Rodrigues. A problemática dos ativos intangíveis: análise comparativa ao normativo contabilístico português. **European Journal of Applied Business and Management**, [S.l.], Special Issue, p. 39-56, 2017.

SILVA, Zander Campos da. **Dicionário de marketing e propaganda**. 2. ed. Rio de Janeiro: Referênci, 2000.

SILVESTRI, Antonella; VELTRI, Stefania. The intellectual capital report within universities: comparing experiences. **Economic Science Series**, [S.l.], v. 20, n. 2, p. 618-624, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SPROUSE, Robert T.; MOONITZ, Maurice. **A tentative set of broad accounting principles for business enterprises**. New York: AICPA, 1962. Disponível em: <<http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aicpa/id/166553>> Acesso em: 12 out. 2017.

TEH, Chang Chuan; KAYO, Eduardo Kazuo; KIMURA, Herbert. Marcas, patentes e criação de valor. **Revista de Administração Mackenzie (RAM)**, [S.l.], v. 9, n. 1, p. 86-106, 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Avaliação patrimonial em Contabilidade à valores de entrada e saída. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, n. 6, out. 1992.

VAGNONI, Emidia; OPPI, Chiara. Investigating factors of intellectual capital to enhance achievement of strategic goals in a university hospital setting. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 331-363, 2015.

VALADÃO, Daniela Góes; DORNELLES, Olivia Mauricio; SANCOVSCHI, Moacir. Tratamento Contábil dos Custos de Desenvolvimento e Produção de Bases de Dados e de Softwares. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 58, p. 4 – 13, set./dez. 2013.

VĂȚĂMĂNESCU, Elena-Mădălina et al. Harnessing network-based intellectual capital in online academic networks. From the organizational policies and practices towards competitiveness. **Journal of Knowledge Management**, [S.l.], v. 20, n. 3, p. 594 - 619, 2016.

VELTRI, Stefania; MASTROLEO, Giovanni; SCHAFFHAUSER-LINZATTI, Michaela. Measuring intellectual capital in the university sector using a fuzzy logic expert system. **Knowledge Management Research & Practice**, Basingstoke, v. 12, n. 2, p. 175-192, 2014.

VIANA, Clilson C. et al. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior.

Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. de; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, Recife, v. 6, n. 2, p. 1-20, 2012.

WARREN, Carl S. et al. **Fundamentos de Contabilidade**: princípios. Tradução por Pedro Cesar de Conti. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

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

WYNNE, A. An efficient technical solution or an ideologically contested approach — the balance sheet for business style accrual accounting in the public sector. **International Journal on Governmental Financial Management**, [S.l.], v. 12, n. 1, p. 90-100, 2012.

ZAMBON, Stefano. Ten years after: the past, the present and the future of scholarly investigation on intangibles and intellectual capital. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 17, n. 1, 2016.

**APÊNDICE A – RELAÇÃO DE CONTAS DISPONÍVEIS NO PLANO DE CONTAS
APLICADO AO SETOR PÚBLICO - PCASP PARA O TRATAMENTO DE ATIVOS
INTANGÍVEIS**

(continua)

CONTA	TÍTULO	FUNÇÃO
1.0.0.0.0.00.00	ATIVO	Compreende os recursos controlados por uma entidade como consequência de eventos passados e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros à unidade.
1.2.0.0.0.00.00	ATIVO NÃO CIRCULANTE	Compreende o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível.
1.2.4.0.0.00.00	INTANGÍVEL	Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.
1.2.4.1.0.00.00	SOFTWARES	Compreende os valores dos <i>softwares</i> pertencentes à entidade e não integrantes de um <i>hardware</i> , englobando os valores referentes à sua construção, implementação e instalação.
1.2.4.1.1.00.00	SOFTWARES-CONSOLIDAÇÃO	Compreende/Registra os valores dos <i>softwares</i> pertencentes à entidade e não integrantes de um <i>hardware</i> , englobando os valores referentes à sua construção, implementação e instalação. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.4.2.0.00.00	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS	Compreende os valores pertinentes a bens intangíveis, englobando os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, direitos de uso de comunicação e direitos autorais, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação (tecnologia).
1.2.4.2.1.00.00	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS-CONSOLIDAÇÃO	Compreende/Registra os valores pertinentes a bens intangíveis, englobando os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, direitos de uso de comunicação, direitos autorais e direitos sobre recursos naturais, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação (tecnologia). Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.4.3.0.00.00	DIREITO DE USO DE IMÓVEIS	Compreende os valores pertinentes a bens intangíveis representados pela aquisição do direito de uso de imóveis.
1.2.4.3.1.00.00	DIREITO DE USO DE IMÓVEIS-CONSOLIDAÇÃO	Compreende/Registra os valores pertinentes a bens intangíveis representados pela aquisição de direito de uso de imóveis. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.4.8.0.00.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA	Compreende a diminuição do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.
1.2.4.8.1.00.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA-CONSOLIDAÇÃO	Compreende a diminuição do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.4.8.1.01.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA – SOFTWARES	Registra a diminuição do valor do capital aplicado em <i>softwares</i> , pertencentes ao ativo intangível.

(continuação)

CONTA	TÍTULO	FUNÇÃO
1.2.4.8.1.02.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - MARCAS, DIREITOS E PATENTES	Registra a diminuição do valor do capital aplicado em marcas, direitos e patentes, pertencentes ao ativo intangível.
1.2.4.8.1.03.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - DIREITO DE USO DE IMÓVEIS	Registra a diminuição do valor do capital aplicado em direito de uso de imóveis, pertencentes ao ativo intangível.
1.2.4.9.0.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL	Compreende os valores de ajuste ao valor recuperável do ativo intangível, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. Conta de uso exclusivo para as empresas estatais.
1.2.4.9.1.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL - CONSOLIDAÇÃO	Compreende os valores de ajuste ao valor recuperável do ativo intangível, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.4.9.1.01.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL – SOFTWARES	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável do <i>software</i> pertencente ao ativo intangível, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
1.2.4.9.1.02.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL - MARCAS, DIREITOS E PATENTES	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável das marcas, direitos e patentes, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
1.2.4.9.1.03.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL- DIREITO DE USO	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável de direito de uso, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
2.3.1.1.0.00.00	PATRIMÔNIO SOCIAL	Compreende o patrimônio das autarquias, fundações e fundos.
2.3.6.0.0.00.00	DEMAIS RESERVAS	Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.
2.3.6.1.0.00.00	RESERVA DE REAVLIAÇÃO	Compreende a contrapartida dos acréscimos de valor atribuídos a elementos do ativo, apurados pela diferença entre o valor do laudo e o valor anterior (custo original mais eventuais reavaliações anteriores), nos casos permitidos pela legislação vigente.
2.3.6.1.1.00.00	RESERVA DE REAVLIAÇÃO – CONSOLIDAÇÃO	Compreende/Registra a contrapartida dos acréscimos de valor atribuídos a elementos do ativo, apurados pela diferença entre o valor do laudo e o valor anterior (custo original mais eventuais reavaliações anteriores), nos casos permitidos pela legislação vigente. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
2.3.7.0.0.00.00	RESULTADOS ACUMULADOS	Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.

(conclusão)

CONTA	TÍTULO	FUNÇÃO
2.3.7.1.1.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	Registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Serão registrados nesta conta os ajustes da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
3.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Compreende o decréscimo no benefício econômico durante o período contábil sob a forma de saída de recurso ou redução de ativo ou incremento em passivo que resulte em decréscimo do patrimônio líquido e que não seja proveniente de distribuição aos proprietários da entidade.
3.6.0.0.0.00.00	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	Compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, nos casos de reavaliação, redução a valor recuperável, com provisões para perdas, perdas com alienação e perdas involuntárias. Compreende também a variação patrimonial diminutiva com incorporação de passivo.
3.6.1.0.0.00.00	REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL E AJUSTE PARA PERDAS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas relativas à reavaliação, à redução a valor recuperável e ajuste para perdas.
3.6.1.2.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS	Compreende a variação patrimonial diminutiva relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para ativos intangíveis, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
3.6.1.2.1.00.00	REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS – CONSOLIDAÇÃO	Registra a variação patrimonial diminutiva relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para ativos intangíveis, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
4.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA	Compreende o aumento no benefício econômico durante o período contábil sob a forma de entrada de recurso ou aumento de ativo ou diminuição de passivo, que resulte em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários.
4.6.0.0.0.00.00	VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS E DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	Compreende a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos, bem como com a desincorporação de passivos.
4.6.1.0.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE ATIVOS	Compreende a variação patrimonial aumentativa relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.
4.6.1.2.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS	Compreende a variação patrimonial aumentativa relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para ativos intangíveis, quando esse for superior ao valor líquido contábil.
4.6.1.2.1.00.00	REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS – CONSOLIDAÇÃO	Compreende/Registra a variação patrimonial aumentativa relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para ativos intangíveis, quando esse for superior ao valor líquido contábil. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).

Fonte: Brasil (2017a).