



PROFNIT

Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual
e Transferência de Tecnologia para a Inovação

Universidade Federal de Alagoas



ROSIENE TEODORO SANTANA

**O ATIVO INTANGÍVEL NO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
Instituto de Química e Biotecnologia
Campus A. C. Simões
Tabuleiro dos Martins
57072-970 - Maceió – AL
www.profnit.org.br

ROSIENE TEODORO SANTANA

**O ATIVO INTANGÍVEL NO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

Defesa de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação – PROFNIT, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Eduardo de Farias
Silva

Maceió/AL
2022

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária: Taciana Sousa dos Santos – CRB-4 – 2062

S232a Santana, Rosiene Teodoro.
O ativo intangível no processo de prestação de contas das Universidades Federais Brasileiras / Rosiene Teodoro Santana. – 2022.
85 f. : il. color.

Orientador: Carlos Eduardo de Farias Silva.
Dissertação (Mestrado em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação) – Universidade Federal de Alagoas. Instituto de Química e Biotecnologia. Maceió, 2022.

Bibliografia: f. 77-85.

1. Contabilidade pública. 2. Controle patrimonial. 3. Ativos intangíveis.
4. Balanço patrimonial. 5. Universidades Federais Brasileiras. I. Título.

CDU: 657.429



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS

INSTITUTO DE QUÍMICA E BIOTECNOLOGIA

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PROPRIEDADE
INTELECTUAL E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA PARA A
INOVAÇÃO



FOLHA DE APROVAÇÃO

Rosiene Teodoro Santana

O ATIVO INTANGÍVEL NO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação.

Dissertação aprovada em 23 de fevereiro de 2022.

COMISSÃO JULGADORA:



Documento assinado digitalmente

Alex Mussoi Ribeiro

Data: 24/02/2022 21:47:44-0300

CPF: 945.132.950-15

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Dr. ALEX MUSSOI RIBEIRO, UFSC
Examinador Externo à Instituição

Dra. ANA KARLA DE SOUZA ABUD,
UFS

Dr. RAFAEL LEITE PINTO DE ANDRADE, UnB
Examinador Externo à Instituição

Dr. CARLOS EDUARDO DE FARIAS SILVA, UFAL
Presidente

Aos meus pais Maria Rosa e Antônio, minhas maiores inspirações.

AGRADECIMENTOS

A Deus,

Aos meus familiares,

Aos meus amigos,

À Universidade Federal de Alagoas,

Aos professores do PROFNIT representados na figura do Prof. Dr. Carlos Eduardo,

Aos professores doutores que contribuíram com seus conhecimentos na banca de qualificação

- Prof. Alex, Prof. Rafael e a Profa. Ana Karla,

Aos colegas de curso, em especial a Neide, uma amiga e incentivadora,

A todos que de alguma forma contribuíram para ampliar meus conhecimentos e finalização desta etapa.

“A persistência é o menor caminho do êxito”.

Charles Chaplin

RESUMO

As práticas contábeis aplicadas à Contabilidade Pública, através do processo de convergência dos padrões nacionais para os internacionais, vêm abranger o seu foco de controle, antes voltada principalmente para o controle orçamentário, agora passa a focar também o adequado controle patrimonial. A partir da publicação da Portaria n.º 548/2015 da Secretaria do Tesouro Nacional, foram determinados os prazos-limites a serem adotados de forma gradativa pelos entes da Federação quanto à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Entre os procedimentos a serem adotados, está o registro a partir do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos intangíveis. Dessa forma, o presente estudo tem como objetivo verificar algumas características relacionadas aos ativos intangíveis publicados no Balanço Patrimonial das Universidades Federais Brasileiras. Para tanto, foram necessários dois momentos, no qual o primeiro foi a realização de uma oficina profissional em dois setores da Universidade Federal de Alagoas e a utilização da plataforma FALA.BR. Durante a oficina profissional, realizada em dois setores na Universidade Federal de Alagoas, foi possível verificar os dados relativos aos seus ativos intangíveis como também alguns gargalos existentes que podem ter dificultado o registro e a publicação dos intangíveis. O segundo momento foi a disponibilização de um questionário, contendo 10 perguntas, direcionado a 60 Universidades Federais brasileiras por meio da Plataforma FALA.BR com a solicitação de dados referente aos ativos intangíveis publicados em seu Balanço Patrimonial. Os resultados obtidos demonstraram que a Universidade Federal de Alagoas, dentre as 60 Universidades pesquisadas, foi a única que não publicou os dados relativos aos ativos intangíveis em seu Balanço Patrimonial. Verificou-se que, das Universidades pesquisadas, 32 apontaram como principal fator para a adequação e a publicação dos ativos intangíveis a legislação e 53% das informações relacionadas aos ativos intangíveis são gerenciadas pelas Pró-Reitorias de Administração ou Planejamento. Os ativos intangíveis identificados e publicados nas Universidades foram os softwares, as marcas e as patentes, onde os softwares estão evidenciados em 37% das Universidades pesquisadas, 21 dessas Universidades realizam o controle dessas informações em sistemas internos. Dos intangíveis evidenciados no Balanço Patrimonial, 76% são adquiridos de terceiros. Quando se trata da contabilização ou não da amortização e do teste de *impairment*, 25 das Universidades pesquisadas realizam a amortização, 4 realizam a amortização e o teste de *impairment* e 23 delas não realizam. Com base nas informações fornecidas pela Universidade Federal de Alagoas, foi proposto um plano de ação a curto prazo baseada em alguns desafios identificados, como a definição dos intangíveis, identificação quanto a ocorrência de benefícios econômicos futuros para Instituição e definição de uma base de mensuração adequada. Com a realização do trabalho, verificou-se os desafios a serem enfrentados pela Universidade Federal de Alagoas para que essas informações façam parte dos dados presentes no Balanço Patrimonial, atendendo a legislação, corroborando com os objetivos institucionais e tornando público perante a sociedade os atos e fatos relacionados aos ativos intangíveis.

Palavras-chave: Ativos intangíveis. Intangíveis nas Universidades de Ensino Superior. Balanço patrimonial.

ABSTRACT

The accounting practices applied to Public Accounting through the process of convergence of national standards to international standards come to cover its control focus, previously focused mainly on budgetary control, now also focus on adequate equity control. As of the publication of Ordinance No. 548/2015 of the National Treasury Secretariat, the deadlines to be adopted gradually by the Federation entities were determined as to the implementation of equity accounting procedures, among the procedures to be adopted is the record from the recognition, measurement and disclosure of intangible assets. The present study aims to verify some characteristics related to the intangible assets published in the Balance Sheet of the Brazilian Federal Universities. To do so, two moments were necessary, where the first was the realization of a professional workshop in two sectors of the Federal University of Alagoas and the use of the FALA.BR platform. During the professional workshop held in two sectors of the Federal University of Alagoas it was possible to verify the data related to their intangible assets as well as some existing bottlenecks that may have hindered the registration and publication of intangibles. The second moment was the availability of a questionnaire containing 10 questions directed to 60 Brazilian Federal Universities through the FALA.BR platform with the request for data concerning the intangible assets published in their Balance Sheet. The results obtained showed that the Federal University of Alagoas, among the 60 Universities surveyed, was the only one that did not publish data related to intangible assets in its Balance Sheet. It was verified that from the researched Universities, 32 pointed as the main factor for the adequacy and publication of the intangible assets the legislation and 53% of the information related to the intangible assets are managed by the Deans of Administration or Planning. The intangible assets identified and published in the Universities were the software, trademarks and patents, where the software are evidenced in 37% of the researched Universities, 21 of these Universities perform the control of this information in internal systems, of the intangible assets evidenced in the Balance Sheet, 76% are acquired from third parties. When it comes to the accounting or not of the amortization and impairment test, 25 of the surveyed Universities perform the amortization, 4 perform the amortization and impairment test and 23 of them do not perform it. Based on the information provided by the Federal University of Alagoas an action plan was proposed in the short term based on some identified challenges such as the definition of intangibles, identification as to the occurrence of future economic benefits for the institution, definition of an adequate measurement basis. With the accomplishment of the work it was verified the challenges to be worked on by the Federal University of Alagoas so that this information is part of the data present in the Balance Sheet, meeting the legislation, corroborating with the institutional objectives and making public before society the acts and facts related to intangible assets.

Keywords: Intangible assets. Intangibles in Higher Education Institutions. Balance sheet.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Representação gráfica do Balanço Patrimonial	20
Figura 2 – Reconhecimento do Ativo.....	24
Figura 3 – Estrutura Organizacional da Universidade Federal de Alagoas.....	54
Figura 4 – Fluxograma do trabalho.....	55
Figura 5 - % dos setores responsáveis pelas respostas.....	60
Figura 6 – Universidades que publicam os ativos intangíveis no balanço patrimonial por período.....	61
Figura 7 – Necessidade/motivo identificado (a) pelas Universidades para divulgação dos ativos intangíveis.....	62
Figura 8 - Quantitativo de Universidades que adquirem e ou produzem – ativos intangíveis.....	63
Figura 9 - Quantitativo de Universidades por tipo de ativo intangível divulgado.....	64
Figura 10 - Quantitativo de Universidades por forma de mensuração inicial utilizada.....	65
Figura 11 - Quantitativo de Universidades por forma de controle utilizado.....	66
Figura 12 - Quantitativo de Universidades que realizam amortização e/ou teste de <i>impairment</i>	67

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Balanço Patrimonial – Lei 6.404/76	21
Quadro 2 – Balanço Patrimonial – Setor Público.....	22
Quadro 3 – Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes – Setor Público.....	23
Quadro 4 – Contas de Compensação (controle) Setor Público	23
Quadro 5 – Superávit / Déficit Financeiro – Setor Público.....	23
Quadro 6 - Bases de mensuração.....	26
Quadro 7 – Categorias dos ativos intangíveis.....	30
Quadro 8 - Classificação dos Ativos Intangíveis.....	31
Quadro 9 – Tipos de patentes.....	32
Quadro 10 – Principais organismos responsáveis pela internacionalização da contabilidade.....	44
Quadro 11 – Instrumentos e entidades responsáveis pela regulamentação contábil.....	45
Quadro 12 – Critérios adotados pela IAS 38 e CPC 04 (R1).....	46
Quadro 13 – MCASP (8ª edição).....	48
Quadro 14 – Plano de aplicado ao setor público - PCASP.....	51
Quadro 15 – Perguntas utilizadas na pesquisa.....	57
Quadro 16 – Quantidade de Universidades pesquisadas por Estado do Brasil	59
Quadro 17 – Desafios e considerações para registro e divulgação dos ativos intangíveis na UFAL.....	72
Quadro 18 – Levantamento dos ativos intangíveis.....	74

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ativos intangíveis por classe – UFAL (2010-2019)	68
Tabela 2 – Despesas com ativos intangíveis – UFAL (2010-2019)	68

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Objetivos.....	15
1.1.1 Objetivo Geral.....	15
1.1.2 Objetivos Específicos	15
1.2 Justificativa	16
1.3 Estrutura do Trabalho	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 Conceito, Classificação, Reconhecimento e Mensuração do Ativo.....	18
2.1.1 Categorias do Ativo.....	20
2.1.2 Reconhecimento do Ativo	23
2.1.3 Mensuração do Ativo	25
2.2 Ativo Intangível	27
2.2.1 Categorias do Ativo Intangível	29
2.2.2 Tipologia do Ativo Intangível	31
2.2.2.1 Patente	31
2.2.2.2 Marca	33
2.2.2.3 Software	34
2.2.2.4 Direitos Autorais	35
2.2.3 Reconhecimento do Ativo Intangível	37
2.2.4 Mensuração do Ativo Intangível	39
2.2.4.1 Amortização e Teste de Impairment	40
2.3 Cenário Internacional sobre Ativo Intangível	42
2.4 Legislações aplicadas aos Ativos Intangíveis no setor público brasileiro	47
2.4.1 Normas	47
2.5 Contabilização do Ativo Intangível	50
2.6 Universidade Federal de Alagoas – Breve Histórico	52
3 METODOLOGIA	55
3.1 Natureza da pesquisa e amostragem	55
3.2 Coleta de Dados	56
3.3 Tratamento e análise dos dados	58
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	59
4.1 Tratamento dos ativos intangíveis nas universidades brasileiras.....	59

4.2 Ativos intangíveis pertencentes à Universidade Federal de Alagoas	68
4.3 Desafios para registro e divulgação dos ativos intangíveis – UFAL	71
4.4 Proposta de plano de ação de curto prazo (para 2022)	73
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	76
REFERÊNCIAS	77

1 INTRODUÇÃO

Com os cortes constantes nos recursos orçamentários destinados às Universidades, os gestores procuram formas de atender a demanda existente por meio de iniciativas que possibilitem, diante das restrições orçamentárias impostas, ações voltadas para a sociedade. O resultado dessas ações pode ser evidenciado através do Relatório de Prestação de Contas publicado anualmente. Segundo Iudícibus, Marion e Faria (2009), o relatório contábil expõe de forma resumida e ordenada os dados relativos a situação patrimonial e financeira, objetivando informar às pessoas os principais detalhes ocorridos em determinado período. As receitas, os custos e as despesas são registrados nos relatórios contábeis demonstrando a situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas.

Um dos relatórios contábeis utilizados para esse fim é o Balanço Patrimonial. Nele são expostas, de forma qualitativa e quantitativa, as contas patrimoniais pertencentes a uma Instituição. A Lei n.º 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e a Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, que atualizaram a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, passaram a reconhecer e evidenciar o ativo intangível. A Lei n.º 11.638/07 trouxe mudanças significativas, entre elas a convergência das normas contábeis nacionais às internacionais. Para Machado e Marquezan (2016), diante deste novo cenário é essencial que as normas sejam adequadas, considerando que as mudanças influenciam a forma como as informações são disponibilizadas para os usuários. Os autores acrescentam que grande parte dessa adequação vem dos ativos intangíveis, no sentido de que registrar somente o patrimônio físico é insuficiente e incompleto para a gestão de uma organização.

A convergência vem com o intuito de harmonizar internacionalmente as normas contábeis. Para Niyama (2008), a harmonização é um processo que procura manter as particularidades pertencentes a cada país, mas que, no entanto, reconcilia os sistemas contábeis com outros países, de modo a melhorar a troca de informações as quais serão interpretadas e compreendidas. Quando uma das partes presente num evento econômico tem uma informação diferente das outras, temos a chamada informação assimétrica. Os autores colocam que nessa situação a compreensão que uma das partes possui pode ser usada para seu benefício e prejuízo da outra parte (NIYAMA; SILVA, 2013).

A inovação no setor público vem sendo debatida pelas Universidades Federais brasileiras como instrumento de melhorias na gestão dos recursos públicos, promovendo a sua potencialização por meio da economia do conhecimento. Nesse contexto, surge um

componente invisível, o ativo intangível, capaz de contribuir com as estratégias no processo de tomada de decisões. As empresas evidenciam uma capacidade de crescimento econômico com o desenvolvimento dos ativos intangíveis, podendo ser identificado um diferencial quando comparado com outras empresas, considerando o processo de inovação contábil (SOUZA *et al.*, 2020). O ativo intangível é uma subclasse que pertence ao grupo dos ativos. Os ativos são os bens e direitos pertencentes a uma instituição, podendo ser pública ou privada. A diferença entre os bens e os direitos é a posse. No caso do primeiro, a instituição tem a posse e, no segundo, ela tem os direitos sobre a coisa ou objeto. Para Padoveze, Benedicto e Leite (2012), para que um ativo seja considerado intangível é necessário que atenda alguns pré-requisitos, como serem “identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos”.

A preocupação com a transparência e a qualidade das informações divulgadas pelas Universidades perante a sociedade faz com que os relatórios contábeis se tornem um instrumento de importante potencial na demonstração dos resultados obtidos nas ações voltadas para a comunidade, no atendimento de diferentes interesses para o usuário da informação contábil. Niyama e Silva (2013) falam que é impossível ignorar a presença e a importância do usuário da informação contábil, surgindo à necessidade de que a evidenciação das informações possa ser comparável colaborando com as análises realizadas. Para Pacheco e Rover (2021), pode ser crucial para o usuário, no processo de tomada de decisão, as informações contábeis relevantes. Ainda sobre esse processo, a qualidade da informação contábil é fundamental na apresentação das informações relevantes envolvendo as particularidades do desempenho das empresas (SILVA; SOUZA; KLANN, 2017).

Com a publicação da Portaria STN n.º 548 de 24 de dezembro de 2015, foram estipulados os prazos-limites para que os entes federativos realizem a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados à convergência da contabilidade voltada ao setor público aos padrões internacionais. No que tange ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos intangíveis, o prazo-limite para União foi a partir de 01/01/2019, para Distrito Federal e Estados foi 01/01/2020, para Municípios com mais de 50 mil habitantes foi 01/01/2021 e para Municípios com até 50 mil habitantes foi 01/01/2022.

As Universidades Federais brasileiras realizam a prestação de contas anual com as informações solicitadas pelo Tribunal de Contas da União em seu relatório de gestão. O tribunal de Contas da União tem, entre suas competências legais, a expedição de normas e orientações para a prestação de contas anuais dos gestores públicos. Conforme Hendriksen &

Van Breda (1999), “a informação contábil é considerada um bem público porque seu uso por um investidor não impede que seja utilizada por outros”. Para Iudícibus, Mariom e Faria (2009), “a informação contábil, como todo bem econômico, tem seu custo, e esse custo deve ser sempre comparado com os benefícios esperados da informação”. A informação direcionada aos usuários devem retratar da melhor forma a realidade da situação apresentada no dado momento de sua divulgação, dados expostos de forma incorreta podem causar vários transtornos principalmente ao expor uma situação irreal.

A Universidade Federal de Alagoas, como uma Instituição Federal de Ensino Superior, é obrigada a realizar a prestação de contas anual em seu relatório de gestão. No relatório, são apresentados um rol de dados solicitados pelo Tribunal de Contas de União, entre eles as demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis são uma importante ferramenta que possibilitam que as empresas demonstrem seu desempenho e governança para os usuários da informação contábil (OLIVEIRA; CINTRA, 2020). A obrigatoriedade existente na legislação vigente impõe a divulgação dos dados referentes aos ativos intangíveis pertencentes à Instituição em seu Balanço Patrimonial.

Nesse contexto, este estudo pretende apresentar as principais características relacionadas aos ativos intangíveis a serem consideradas no tratamento contábil com o intuito de contribuir na divulgação dos dados no Balanço Patrimonial da Universidade Federal de Alagoas.

1.1 **Objetivos**

1.1.1 **Objetivo geral**

Avaliar nas Universidades Federais brasileiras como ocorre o processo de divulgação de seus ativos intangíveis em seu balanço patrimonial.

1.1.2 **Objetivos específicos**

- Verificar os conceitos e normas existentes nos âmbitos nacional e internacional para o tratamento dos ativos intangíveis;
- Realizar um levantamento nas Universidades Federais brasileiras sobre a divulgação de seus ativos intangíveis;
- Identificar as dificuldades existentes e atores envolvidos na Universidade Federal de Alagoas (UFAL) quanto à divulgação dos ativos intangíveis no relatório de prestação de contas;
- Construir uma proposta de plano de ação referente aos ativos intangíveis da UFAL.

1.2 Justificativa

A partir da publicação da Lei n.º 11.638/07, importantes mudanças ocorreram na Contabilidade Pública, entre as quais está a convergência das normas nacionais às internacionais. Para que o setor público pudesse implementar de forma gradual as alterações presentes no processo de convergência, foram delimitados prazos-limites para os entes de cada federação. A Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n.º 548 de 24 de setembro de 2015 traz os prazos-limites para cada ente. No caso específico da União, o registro foi a partir de 01/01/2019 com a publicação desses dados no exercício de 2020.

Este trabalho tem como proposta um estudo do cenário de dados relacionados aos ativos intangíveis pertencentes às Universidades Federais brasileiras, observando o atendimento do prazo, como também as principais características envolvendo a divulgação desses dados. Para um melhor entendimento a respeito do tema, foram expostos os principais aspectos envolvendo o ativo e o ativo intangível, como conceitos, tipos, reconhecimento, mensuração, legislação, além de uma breve descrição a respeito do cenário internacional voltado ao foco principal do trabalho que são os ativos intangíveis.

Tendo como base a literatura e a legislação existente, este estudo busca contribuir para o processo de divulgação das informações dos ativos intangíveis pertencentes à Universidade Federal de Alagoas. A necessidade dessa divulgação surge a partir da adequação das exigências presentes em legislação obrigatória, podendo trazer vários benefícios para a Instituição, entre eles a ampliação da transparência na administração pública; fortalecimento das políticas públicas; qualificação das informações disponíveis; melhor avaliação da eficiência dos serviços públicos e pleitear mais recursos para investimentos em inovação.

O registro das informações referentes aos ativos intangíveis pode ser uma ferramenta de grande importância em um cenário de constantes cortes de recursos orçamentários. Esse registro possibilita apontar o nível de investimento vinculado à produção do conhecimento, a força de trabalho qualificada, demonstrando sua capacidade dinâmica, incluindo a capacidade de inovação, reconhecimento de sua marca e participação no mercado.

1.3 Estrutura do Trabalho

Para melhor desenvolver este trabalho, foram definidas cinco divisões principais. A primeira parte apresenta a Introdução com a contextualização inicial, explanando também a respeito dos objetivos, da justificativa para realização da pesquisa e da organização estrutural do trabalho.

A segunda parte está focada na fundamentação teórica, disposta em quatro partes. Fundamentada na literatura, essas partes apresentam os conceitos, categorias, tipos, formas de reconhecimento e mensuração envolvendo o ativo e o ativo intangível, foco principal do estudo. Além disso, aponta as legislações voltadas aos ativos intangíveis no setor público brasileiro, complementando com a apresentação do cenário internacional.

Na terceira parte estão os procedimentos metodológicos, nos quais são apresentados a natureza da pesquisa, a amostra utilizada e a coleta dos dados, buscando atingir os objetivos delimitados para a investigação.

A quarta parte traz a apresentação e discussão dos resultados, expondo algumas características identificadas durante os estudos direcionados aos ativos intangíveis pertencentes às Universidades pesquisadas. Por fim, são colocadas as considerações finais com o intuito de esclarecer o alcance do propósito da pesquisa, seguida das referências utilizadas no presente estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A administração pública mundial sentiu os efeitos, a partir do século XX, das modificações no setor público como resultado de escândalos financeiros (alto grau de despesa e dívida pública), passando a inserir uma visão mais voltada para a gestão privada, criando uma maior aproximação com os cidadãos, desburocratizando e buscando pela eficiência e eficácia (FERREIRA, 2013). Dessa forma, a Contabilidade Pública busca por maior transparência e comparabilidade das informações contábeis entre os governos (MAGALHÃES et al., 2010).

Considerando isso, este capítulo tem como objetivo discorrer a respeito da base teórica envolvendo os ativos, os ativos intangíveis no setor público, as principais legislações direcionadas ao tratamento dos ativos, em especial aos ativos intangíveis, dando assim o suporte necessário ao desenvolvimento do trabalho.

2.1 Conceito, Classificação, Reconhecimento e Mensuração do Ativo

O conceito do Ativo assume grande importância no universo contábil, principalmente em razão das práticas contábeis terem sua sustentação na teoria da contabilidade. O estudo do ativo tem tal importância que pode ser considerado o capítulo fundamental da contabilidade, em razão da sua definição e avaliação envolver receitas e despesas, estando ligada a uma multiplicidade de relacionamentos contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Hendriksen e Van Breda (1999) ainda colocam que "é crítico o entendimento da verdadeira natureza do ativo, em suas características gerais".

Três aspectos devem ser considerados na definição de um ativo, a saber: 1) a propriedade e/ou posse e controle, em geral as condições estarão juntas; 2) a inclusão de algum direito específico a benefícios futuros, ou seja, deve apresentar potencialidade de fluxo de caixa futuro em favor da entidade; e 3) o direito de uso exclusivo da entidade (IUDICIBUS, 2000). Os ativos são recursos que as organizações possuem e que almejam a geração de benefícios econômicos futuros (LOPES; PEIXOTO; CARVALHO, 2021).

De acordo com a definição utilizada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), na estrutura conceitual para Relatório Financeiro o "Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados". Apontando, portanto, o recurso econômico como um direito com potencialidade de gerar benefícios econômicos (CPC 00 R2, 2019).

Uma característica fundamental do ativo é prestar futuros serviços, seja individual ou em conjunto, a outros ativos e fatores de produção, sendo esses capazes de transformar de forma direta ou indireta em fluxos de entrada de caixa líquidos (IUDÍCIBUS, 2015).

A real caracterização de um elemento como ativo é a sua capacidade de gerar resultado econômico, e não só isso, consideramos ele para a entidade o próprio real ativo (MARTINS, 1972). Martins (1972) ainda aponta que "o Ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente". Nesse contexto, o autor explica que "agente", no conceito conservador, qualifica o agente como ativo, ou seja, como um bem pertencente a entidade. Sendo assim, "o computador é um agente que presta diversos serviços, com o cálculo e armazenagem de dados, e isso constitui o verdadeiro ativo; o computador é apenas o agente. O caminhão é o agente que proporciona o resultado transporte, e este é o ativo" (MARTINS, 1972).

Conforme Niyama e Silva (2017), o benefício econômico futuro retrata potencial de contribuição, seja de forma direta ou indireta, fluxo de caixa ou equivalentes de caixa em favor da entidade. Os autores ainda apresentam três fatores para explicar a importância ou identificação dos ativos: a presença de valor de mercado, nesse caso o ativo poderá ser comprado ou vendido; terceiros concordarem que esses ativos podem ser negociados como pagamento de dívidas; e a melhora da produtividade da entidade pela sua utilização (NIYAMA; SILVA, 2013).

Segundo Hendriken e Van Breda (1999), caso um benefício econômico futuro for nulo ou negativo, quanto à existência específica desse direito, esse não deve ser considerado ativo, somente se gerar um benefício econômico positivo. Os autores expõem como exemplo um prédio que deixou de gerar valor pela sua utilização, tendo seu valor baseado no sucateamento dos materiais que o compõem. Nesse caso, se o custo para remover esses materiais for igual ou superior ao valor para a liquidação deles, o prédio não terá valor e não deverá ser tratado como ativo.

Das diferentes maneiras que um ativo está sendo definido, a mais tradicional o descreve como um conjunto de bens e direitos conferidos a administração ou como meios disponíveis para a administração gerir a entidade (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009). O ativo pode ou não apresentar substância física, mesmo que esse esteja vinculado a um bem econômico, como exemplo a patente, que tem a possibilidade de satisfazer a definição de ativo e não tem substância física (NIYAMA; SILVA, 2013).

O ativo é definido pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis - CPC 04 (R1) como "um recurso: (a) controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e (b) do qual

Quadro 1 - Balanço patrimonial - Lei 11.941/09

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE - REALIZÁVEL A LONGO PRAZO - INVESTIMENTO - IMOBILIZADO - INTANGÍVEL	PASSIVO NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO - CAPITAL SOCIAL - RESERVA DE CAPITAL - AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL - RESERVA DE LUCROS - AÇÕES EM TESOURARIA - PREJUÍZOS ACUMULADOS
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Fonte: Elaborado pela autora (2021) com base na Lei 11.941/09.

O art. 179 da Lei 6.404/76 coloca como serão realizadas as classificações das contas pertencentes ao ativo, sofrendo algumas mudanças com as Lei 11.638/07 e Lei 11.941/08, está precedida pela MP 449 de 03/12/08:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do Exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007);

V - (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008);

VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638/2007).

“As contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados” (Lei 6.404/76, art. 178 § 1º), isso quer dizer que as contas com liquidez mais rápida estão dispostas primeiro no Balanço Patrimonial.

Tratando-se da estrutura apresentada no Balanço Patrimonial para as entidades públicas, a Lei 4.320/64 apresenta uma visão orçamentária trazendo o ativo e o passivo separados em dois grupos: o Financeiro e o Permanente. No intuito de atender aos novos padrões da Contabilidade Pública, a Portaria STN nº 438/2012 alterou as estruturas antes existentes nas demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público. Dessa forma, a estrutura do Balanço Patrimonial é composta por quatro quadros: 1. Quadro Principal - composto por três classes: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Sendo subdivididas em Circulante e Não Circulante. Atendem o grau decrescente de liquidez e exigibilidade para realização; 2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes - esses ativos e passivos estão relacionados à execução orçamentária e autorização legislativa; 3. Quadro das Contas de Compensação (controle) - evidencia atos potenciais que tenham possibilidade de modificar o patrimônio da entidade; 4. Quadro do Superávit/Déficit Financeiro - demonstra o superávit o qual poderá ser uma fonte de recursos para créditos adicionais suplementares e especiais.

As contas de Ativos e Passivos Financeiros não dependem de autorização orçamentária, mas as contas de Ativos e Passivos Não Financeiros dependem de autorização orçamentária. As contas de compensação correspondem aos atos potenciais ativos e passivos, como contratos, convênios etc. O Balanço Patrimonial apresentado pelas entidades públicas atende a estrutura presente no Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público – MCASP, representados pelos quadros 2 a 5.

Quadro 2 – Balanço Patrimonial – Setor Público

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE - REALIZÁVEL A LONGO PRAZO - INVESTIMENTO - IMOBILIZADO - INTANGÍVEL	PASSIVO NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Patrimônio Social e Capital Social - Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital - Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial - Reservas de Lucros - Demais Reservas Resultados Acumulados - (-) Ações / Cotas em Tesouraria
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Fonte: Baseado no MCASP (2018).

Quadro 3 - Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes – Setor Público

ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES	
ATIVO (I)	PASSIVO (II)
ATIVO FINANCEIRO	PASSIVO FINANCEIRO
ATIVO PERMANENTE	PASSIVO PERMANENTE
SALDO PATRIMONIAL (III) = (I - II)	

Fonte: Baseado no MCASP (2018).

Quadro 4 - Contas de Compensação (controle) Setor Público

CONTAS DE COMPENSAÇÃO	
ATOS POTENCIAIS ATIVO	ATOS POTENCIAIS PASSIVO
TOTAL DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	TOTAL DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS

Fonte: Baseado no MCASP (2018).

Quadro 5 - Superávit / Déficit Financeiro – Setor Público

SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO	
FONTE DE RECURSOS	
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>
TOTAL DAS FONTES DE RECURSOS	

Fonte: Baseado no MCASP (2018).

A Lei 6.404/76 em seu art. 176, parágrafo 5º, traz as notas explicativas como ferramenta complementar para o melhor entendimento a respeito dos dados presentes nas demonstrações contábeis. O MCASP cita também as notas explicativas como informação adicional às demonstrações, sugerindo a apresentação dessas notas na ordem:

1. Informações Gerais: envolvendo dados de identificação da entidade;
2. Resumo das políticas contábeis significativas: como a base de mensuração escolhida, mudanças de normas e políticas contábeis;
3. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
4. Outras informações relevantes: como ajustes em razão de omissão e dados registrados erroneamente.

2.1.2 Reconhecimento do Ativo

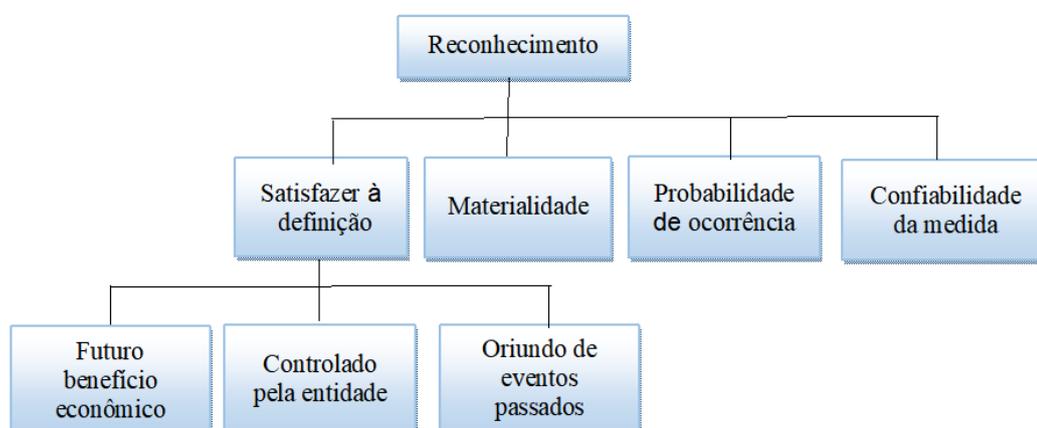
A partir do reconhecimento de um ativo é que o mesmo toma existência e é

incorporado nas demonstrações contábeis. O processo contábil envolve duas fases: a primeira é o reconhecimento no qual, a partir do acontecimento de um evento compreendendo o patrimônio, ele poderá ser classificado em ativo, passivo, despesa ou receita; a segunda fase envolve a mensuração no qual é atribuído um valor ao patrimônio (MENESES; PETER, 2012). A classificação de um evento de reconhecimento envolve um processo de incorporação de um recurso econômico ao balanço patrimonial, onde a publicidade de um fato econômico nas notas explicativas não é considerada como um reconhecimento (NIYAMA; SILVA, 2013).

Para que o reconhecimento aconteça, o item deve atender a definição de ativo, passivo, receita ou despesa para que possa ser incorporado na demonstração contábil, atendendo aos critérios de probabilidade de gerar algum benefício econômico futuro para a entidade e ter uma base confiável para sua mensuração (CPC PME (R1)).

Para que ativo possa ser reconhecido, ele deve atender a três questionamentos: irá gerar algum benefício econômico para entidade?; É controlado pela entidade?; É derivado de eventos passados? (NIYAMA; SILVA, 2013). Os autores Niyama e Silva (2013) acrescentam ao reconhecimento de um ativo três aspectos: a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação. A figura 2 descreve os itens considerados no processo de reconhecimento de um ativo.

Figura 2 - Reconhecimento do ativo



Fonte: Niyama e Silva (2013).

Para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, “o ativo deve ser reconhecido quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade” (CPC 00). O Comitê também

aponta que, caso o gasto incorrido não proporcione a possibilidade quanto à geração de benefícios futuros, o ativo não deverá ser reconhecido no Balanço Patrimonial. Nesse caso, deverá ser reconhecida como despesa na demonstração de resultado (CPC 00). Para o Comitê, essa forma de tratamento não traduz que a administração tenha conduzido mal os gastos. A única implicação é que o grau de certeza quanto à possibilidade de gerar benefícios futuros para a entidade superior ao período corrente não apresenta garantias suficientes para o reconhecimento do ativo.

A Financial Accounting Standards Board (FASB) é uma organização independente norte americana, que faz parte do setor privado e não possui fins lucrativos. Ela foi criada em 1973 e estabelece os padrões de contabilidade e relatórios financeiros para empresas públicas e privadas e organizações sem fins lucrativos. A Financial Accounting Standards Board (FASB) no parágrafo 58 da SFAC 5 coloca que “reconhecimento é o processo de registrar formalmente ou incorporar um item nas demonstrações financeiras de uma entidade como um ativo, passivo, receita, despesa ou semelhante.

2.1.3 Mensuração do Ativo

A partir da identificação do ativo, surge a necessidade de mensurá-lo. Levando em consideração a importância do conceito do ativo, tem havido um grande debate, durante décadas, sobre qual a melhor forma de medi-lo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Para os autores Hendriksen e Van Breda (1999), o processo de mensuração envolve atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto, podendo ser um ativo, uma atividade ou uma produção.

A mensuração surge a partir da constatação e avaliação do valor monetário para aos itens que compõem o patrimônio diante de um consenso entre as partes envolvidas (SILVA, 2011). Mensurar um ativo envolve direcionar para este recurso um valor monetário (NIYAMA; SILVA, 2013). Niyama e Silva (2013) também colocam que, em um contexto de decisões, os elementos não monetários são relevantes, mas, no caso do ativo, em sua medição predomina a unidade de medida da moeda.

As Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas a Avaliação de Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (NBC T 16.10) definem mensuração como: “a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas”.

Normalmente, a mensuração é refletida em termos monetários, mas não devem ser

esquecidos os não monetários, pois muitas vezes apresentam relevância para certas predições e no processo de tomada de decisões, como, por exemplo, a capacidade de produção em toneladas ou o número de operários (HENDRIKEN; VAN BREDA, 1999).

A NBC TSP Estrutura Conceitual aponta que o objetivo da mensuração 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, 2016, item 7.2). No quadro 6, são apresentadas as bases de mensuração consideradas por Hendriksen e Van Breda (1999).

Quadro 6 - Bases de mensuração

PERÍODO	VALOR DE ENTRADA	VALOR DE SAÍDA
Passado	Custo Histórico	Preço de venda Passado
Presente	Custo corrente/reposição	Preço de Venda Corrente
Futuro	Custo Futuro	Valor Realizável esperado

Fonte: Adaptado de Hendriksen e Van Breda (1999).

Para os valores de entrada, as bases mais relevantes são o custo histórico e a corrente/reposição. Já para os valores de saída, o valor presente e o valor de liquidação ganham destaque (NIYAMA; SILVA, 2013). Para Niyama e Silva (2013), o custo histórico é uma base de mensuração que tem a vantagem de ser objetiva, verificável e retratar o valor de aquisição do ativo, mas tem como desvantagem a possibilidade desse valor deixar de ser representativo com o passar do tempo.

O custo histórico determina originalmente quanto custou para a empresa adquirir o ativo ou seus insumos, quando fabricado (IUDICIBUS; MARION; FARIA, 2009). Iudicibus, Marion e Faria (2009) apontam como vantagens, dessa forma de mensuração, sua objetividade, o fato de representar o valor mais próximo na data da transação, facilitando o trabalho dos auditores.

Os custos correntes representam o valor a ser pago por um ativo ou um equivalente no momento presente (HENDRIKEN; VAN BREDA, 1999). A principal vantagem apresentada referente ao custo corrente é sua grande capacidade informativa (NIYAMA E SILVA, 2013).

O valor de liquidação tem sua origem por meio da venda usual de um ativo, sendo realizado quando o ativo perde seu potencial de gerar benefícios futuros, torna-se obsoleto ou deixa de ser utilizado (NIYAMA; SILVA, 2013). O valor de liquidação por meio de uma venda forçada só deve ser realizada se o ativo não for ser mais utilizado, tornou-se obsoleto

ou por algum motivo perdeu seu mercado se em um futuro próximo a empresa venha a suspender as suas operações em razão da incapacidade de venda no mercado normal do ativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

2.2 Ativo Intangível

As organizações possuem recursos dos quais se almeja a geração de benefícios econômicos futuros e esses recursos recebem o nome de ativos, os quais podem ser identificados como ativos tangíveis e intangíveis. A palavra intangível vem do latim *tangere*, ou "tocar". Para Oliveira e Cintra (2020), o ativo intangível pode ser normalmente citado como ativo invisível e/ou ativo intelectual. Para Silveira et al (2017), independente do termo usado, a importância dos ativos intangíveis é destacada pelos usuários. Os autores acrescentam que os ativos intangíveis são importantes aliados na busca da competitividade organizacional, sendo essencial para a geração de resultados de uma gestão efetiva.

Para Iudicibus (2000), “o termo tangível significa, literalmente, ‘perceptível ao toque’, ou seja, capaz de ser possuído ou realizado, real”. Enquanto o ativo tangível possui existência física, o ativo intangível não, o que pode gerar dificuldade para seu tratamento por não fornecer uma natureza física. Existem muitas definições para bens intangíveis na literatura científica, porém nenhuma dessas definições são específicas para as necessidades singulares das Universidades e Universidades públicas (HASPROVÁ; BRABEC; ROZKOVEC, 2018).

Representando uma vantagem competitiva, os ativos intangíveis são recursos sem consistência física que contribuem no processo de produção, criação e venda de produtos e processos, sejam eles novos ou melhorados (MOURA et al., 2020). Moura et al. (2020) acrescenta que pode ser breve a vantagem competitiva se estiver somente baseada em recursos tangíveis, isso porque esses recursos estão propensos ao risco de imitação e substituição.

A evidenciação dos ativos intangíveis gera transparência na gestão das empresas e é uma informação importante tanto para a própria empresa como para os seus usuários (SOUZA et al., 2020). Na teoria da contabilidade, uma das áreas mais complexas são os intangíveis, por ser difícil de definir, mas especialmente pelas incertezas no que diz respeito a sua mensuração e a sua estimativa de vida útil (HENDRIKEN; VAN BREDA, 1999).

Limitam-se os ativos intangíveis com ativos de capital, ou seja, ativos não circulantes na tentativa de convencionar contabilmente e evitar confusões e interpretações incorretas (MARTINS, 2002). Para Lev (2001), os ativos intangíveis vêm ganhando força em decorrência de dois fenômenos, sendo um político e econômico e o outro tecnológico: 1) a

intensificação da competição nos negócios gerada pela globalização do comércio, pela desregulamentação de setores-chave das economias; e 2) o avanço da tecnologia da informação e a consolidação da internet.

As práticas contábeis disponíveis não têm a capacidade efetiva para abordar o risco pertencente ao processo de inovação ligado aos intangíveis (BARUCH, 2000). Para a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) 08, “ativo intangível é o ativo não monetário identificável sem forma física”. Os ativos não monetários são ativos que não tem um valor fixo, podendo em razão de alguma alteração econômica e de mercado apresentar mudanças em seu valor.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado no Brasil em 2008 com o propósito da convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais no pronunciamento técnico 04 (R1) – Ativo Intangível que tem como base o IAS (International Accounting Standard) 38, seguiu a mesma linha de definição.

Hendriksen e Van Breda (1999) apontam três supostas características que diferenciam os ativos tangíveis dos intangíveis quanto ao tratamento de dados: 1. **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 importantes exceções, onde a exceção mais notável é representada por marcas. 2. **Separabilidade** – Essa característica aponta a impossibilidade de que os ativos intangíveis sejam separados da empresa ou de seus ativos físicos. Onde eles existem e possuem valor somente em combinação com os ativos tangíveis da empresa. 3. **Incerteza quanto à recuperação** - Essa característica aponta o alto grau de incerteza a respeito do valor dos benefícios futuros a serem recebidos. Valores possíveis podem variar de zero a montantes muito elevados.

Os ativos intangíveis são ativos iguais a qualquer outro ativo, sendo agregados de benefícios econômicos futuros onde a entidade possui o controle e a exclusividade de sua exploração (GELBCKE et al., 2018). Os ativos intangíveis podem proporcionar, para a organização que os controla, benefícios econômicos futuros quando empregados em suas atividades, podendo ser através do aumento da receita ou pela redução dos custos e das despesas (MARTINS et al., 2013).

Com valor de mercado próprio, os ativos intangíveis colaboram por um longo período na geração de valor para as organizações (LIMA et al., 2021). Stefano et al. (2014) aponta a

necessidade da administração dos fatores intangíveis pelas empresas, envolvendo a aprendizagem organizacional, os processos internos como também as estruturas externas no intuito de crescerem e se tornarem sustentáveis.

A evidenciação pode ser considerada uma ferramenta de transparência da empresa, onde possibilita aos usuários analisar a sua situação, verificando se está de acordo com a legislação, reduzindo os riscos de irregularidades e fraudes (AVELINO; PINHEIRO; LAMOUNIER, 2012). Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014) destacam que, em razão do expressivo crescimento dos intangíveis no patrimônio das organizações, torna-se essencial a evidenciação dos ativos intangíveis, proporcionando um melhor entendimento das atividades desenvolvidas pela organização, demonstrando sua capacidade de crescimento econômico e financeiro.

2.2.1 Categorias do Ativo Intangível

Os ativos intangíveis vêm tendo destaque como um diferencial no processo de crescimento das organizações, mas sua gestão tornou-se um grande desafio. No quadro 7, serão apresentadas as categorias dos ativos intangíveis.

Para Wyatt e Abernethy (2003), os regulamentos contábeis específicos voltam-se para quatro classificações amplas de intangíveis, conforme quadro 8.

A FASB, dentro da emissão das suas normas, não identifica de forma clara as categorias direcionadas aos ativos intangíveis. A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) 08, no ponto 118, fala que “uma classe de ativos intangíveis é o grupo de ativos de natureza e com utilizações similares nas atividades da entidade”. A NBC TSP 08, no ponto 17 coloca:

As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis, 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). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias são: 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.

É bem interessante a classificação de um ativo como: identificável e não identificável (IUDICIBUS, 2015). Um exemplo de ativo identificável são as patentes e de um ativo não identificável é o goodwill¹. Para Kayo (2002), a singularidade presente nos intangíveis é um

¹ Goodwill representa o valor presente de lucros futuros esperados (ou pagamentos a proprietários) acima daquilo que poderia ser considerado um retomo normal (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

elemento importante. Reilly & Schweih (1998) complementam que essa característica da singularidade presente nos intangíveis tem proporcionado uma considerável posição de destaque entre os ativos.

Quadro 7 - Categorias dos ativos intangíveis

CATEGORIAS	DEFINIÇÕES	EXEMPLOS
Marketing	Traduzem uma dimensão comercial de imagem e reputação, podendo ser legalmente protegidos pelas autoridades oficiais.	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.	Patentes; software; 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.	Jogos; óperas; balés; livros, revistas, jornais; trabalhos musicais.
Processamento de dados	Associados ao processamento de dados e informação relacionada aos sistemas integrados de gestão.	Software; direitos sobre software; 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.	Design industrial; patentes de produtos; segredos tecnológicos; desenhos e esquemas; documentação técnica, etc.
Clientes	Traduzem uma dimensão relacional externa com um dos principais stakeholders.	Lista 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.	Licenciamentos; acordos de royalties; contratos de serviços; contratos de aluguel, franchises; direitos de utilização; contratos laborais.
Capital Humano	Associados às competências, aptidões e comprometimento dos recursos humanos.	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.	Direitos de arrendamento; direitos de exploração; concessões, etc.
Goodwill	Excesso do preço pago por uma organização sobre o justo valor dos ativos adquiridos.	goodwill institucional; valor agregado do negócio, etc.

Fonte: Adaptado de Reilly e Schweih (1999, *apud* Lopes, 2008) e FASB (2001, Statement 141 *apud* Lopes, 2008).

Quadro 8 - Classificação dos Ativos Intangíveis

Ativos intangíveis adquiridos	inclui ativos intangíveis identificáveis adquiridos, como patentes adquiridas e marcas comerciais, marcas e ágio adquiridos que são adquiridos em combinações de negócios.
Pesquisa e desenvolvimento	inclui os gastos associados às atividades de P&D realizadas dentro da empresa.
Ativos intangíveis gerados internamente	inclui ativos intangíveis identificáveis produzidos pela empresa, e ágio interno que não é facilmente atribuível quanto à sua fonte de valor. Ativos intangíveis identificáveis e ágio interno relacionam-se a coisas como sistemas de informação da empresa, suas estruturas e processos administrativos, conhecimento de mercado e tecnologia, segredos comerciais, redes de clientes e fornecedores.
Propriedade intelectual	Trata-se de um subconta de classificações de ativos intangíveis adquiridas e geradas internamente que possuem direitos legais ou contratuais (ou seja, patentes, marcas comerciais, designs, licenças, direitos autorais, direitos firmes, mastros).

Fonte: Wyatt e Abernethy (2003).

2.2.2 Tipologia do Ativo Intangível

Para apresentar as características de um ativo intangível, ele deve ser identificado, controlado pela entidade e gerar benefícios econômicos futuros. Dos exemplos citados anteriormente, alguns não atendem a esses requisitos. A seguir, serão apresentados os que apresentam mais destaque entre os evidenciados nos relatórios de prestação de contas das Universidades Federais Brasileiras como também entre estudiosos do tema e nas produções acadêmicas.

2.2.2.1 Patente

As ações de inovação trazem grandes benefícios para as organizações, sejam elas públicas ou privadas. As Universidades se destacaram entre as organizações que desenvolvem patentes. Segundo o Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, patente é

Um título de propriedade temporário, oficial, concedido pelo ESTADO, por força de lei, ao seu titular ou seus sucessores (pessoa física ou pessoa jurídica), que passam a possuir os direitos exclusivos sobre o bem, seja de um produto, de um processo de fabricação ou aperfeiçoamento de produtos e processos já existentes, objetos de sua patente (INPI, 2015).

O INPI é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Economia, conforme Decreto nº 9.660, de 1º de janeiro de 2019, o qual tem como missão estimular a inovação e a

competitividade a serviço do desenvolvimento tecnológico e econômico do Brasil, por meio da proteção eficiente da propriedade industrial (INPI, 2019).

No Brasil podem ser patenteadas todas as criações que venham a solucionar algum problema, ou seja, um avanço tecnológico a algo que já exista e que possua aplicação industrial, a princípio, pode ser passível de proteção (INPI, 2015).

Em seu art. 2º, a Lei 9.279 de 14 maio de 1996 aponta a possibilidade de concessão para dois tipos de patentes: patente de invenção e patente de modelo de utilidade. O quadro 9 apresenta o conceito e a vigência relacionados a cada tipo de patente.

Quadro 9 - Tipos de patentes

TIPOS	CONCEITO	VIGÊNCIA
Patente de invenção	Concepção resultante do exercício da capacidade de criação do homem que represente uma solução nova para um problema técnico existente dentro de um determinado campo tecnológico e que possa ser fabricada.	20 anos (a partir da data do depósito do Pedido de Patente, art. 40 da LPI)
Patente de modelo de utilidade	Criação referente a um objeto de uso prático, ou parte deste suscetível de aplicação industrial, que apresente nova forma ou disposição, envolvendo ato inventivo, que resulte em melhoria funcional no seu uso ou em sua fabricação. Este objeto deve ser tridimensional (como instrumentos, utensílios e ferramentas) e suscetível de aplicação industrial.	15 anos (a partir da data do depósito do Pedido de Modelo de Utilidade, art. 40 da LPI)

Fonte: Adaptado de INPI, 2015.

A lei 9.279, de 14 de maio de 1996 (Lei da Propriedade Industrial - LPI), regula direitos e obrigações relativos à Propriedade Industrial, estabelece a concessão de patentes e, em seu art. 8º, aponta que para que uma invenção seja patenteável é necessário apresentar os requisitos de: 1. novidade - A invenção e o modelo de utilidade são considerados novos quando não compreendidos no estado da técnica² (art. 11 da LPI); 2. atividade inventiva - A invenção é dotada de atividade inventiva sempre que, para um técnico no assunto, não decorra de maneira evidente ou óbvia do estado da técnica (art. 13 da LPI); 3. aplicação industrial - A invenção e o modelo de utilidade são considerados suscetíveis de aplicação industrial quando possam ser utilizados ou produzidos em qualquer tipo de indústria (art. 15 da LPI).

Duas são as características fundamentais das patentes: propriedade limitada temporalmente³ e interesse público na divulgação da informação contida no pedido de

² Estado de técnica é constituído por tudo aquilo tornado acessível ao público antes da data de depósito do pedido de patente, por descrição escrita ou oral, por uso ou qualquer outro meio, no Brasil ou no exterior, ressalvado o disposto nos arts. 12, 16 e 17 (Lei 9.279 - 14/05/1996).

³ Diferentemente de outros sistemas de propriedade, a validade limitada a um determinado período de tempo permite que após o transcurso desse período a patente caia em domínio público, estando apta para ser usada por

patente⁴. A concessão de uma patente confere direito ao titular de explorá-la, impedindo que terceiros possam usufruir desse direito sem a sua permissão.

Em um documento de patente, devem existir as reivindicações, elas representam a descrição do assunto onde é exposto o que o inventor considera como sua invenção. Para Meeks e Eldering (2010), a análise das reivindicações de uma patente é um importante escopo no processo de sua valoração.

2.2.2.2 *Marca*

A marca tornou-se um grande recurso intangível para as organizações, que envolve negociações de grande vulto por ter muitas vezes um alto poder de exclusividade onde os consumidores vivenciam suas experiências e constroem uma imagem do produto e da organização. A marca representa um sinal distinto onde suas principais funções são a identificação da origem e a distinção dos produtos ou serviços iguais, parecidos ou afins (INPI, 2020).

Em acordo com o que está disposto no art. 122 da Lei 9.279/1996, “são suscetíveis de registro como marca os sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais”. As marcas são classificadas quanto a sua natureza em: **Marca de Produto ou Serviço** - aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa (Lei 9.279/1996, art.123, inc. I); **Marca de Certificação** - aquela usada para atestar a conformidade de um produto ou serviço com determinadas normas ou especificações técnicas, notadamente quanto à qualidade, natureza, material utilizado e metodologia empregada (Lei 9.279/1996, art.123, inc. II); **Marca Coletiva** - aquela usada para identificar produtos ou serviços provindos de membros de uma determinada entidade (Lei 9.279/1996, art.123, inc. III). A imagem de uma marca muitas vezes define a escolha de compra do consumidor refletindo em sua memória diferentes fatores que podem influenciar sua escolha.

Quanto à forma de apresentação, a marca pode ser: **Marca Nominativa** - é o sinal formado por uma ou palavras desde que não se apresentem sob forma fantasiosa ou figurativa;

toda a sociedade, incentivando o inventor a prosseguir na pesquisa de aperfeiçoamentos, bem como estimular seus concorrentes (INPI, 2015).

⁴ O interesse público fica preservado na divulgação da informação, permitindo à sociedade o livre acesso ao conhecimento da matéria objeto da patente. Dessa forma, os concorrentes do inventor podem desenvolver suas pesquisas a partir de um estágio mais avançado do conhecimento, promovendo, assim, o desenvolvimento tecnológico do país (INPI, 2015).

Marca Figurativa - é o sinal formado por desenho, imagem, figura e/ou símbolo; **Marca Mista** - é o sinal formado pela combinação de elementos nominativos e figurativos ou somente por elementos nominativos onde a grafia seja sob a forma fantasiosa ou estilizada; **Marca Tridimensional** - é o sinal formado pela forma plástica distintiva em si, que individualiza os produtos ou serviços a que se referem.

A Marca de Alto Renome e a Marca Notoriamente Conhecida (independe de prévio depósito ou registro) gozam de proteção em todos os ramos de atividade e em seu ramo de atividade, respectivamente (arts. 125 e 126 da Lei 9.279/1996).

Schmidt e Santos (2002, p. 27) apontam que as marcas são ativos que representam direitos específicos direcionados a alguém por um tempo determinado, de modo geral, podendo ser renovado periodicamente, surgindo a partir de valores despendidos com propaganda, incluindo nome comercial, símbolos, desenhos e logotipos que podem ser utilizados de forma isolada ou em conjunto pela companhia em um produto específico. As marcas são consideradas uma importante ferramenta nos planos estratégicos de uma empresa em relação ao quanto ela contribui em sua identidade e valorização.

2.2.2.3 Software

Um dos ativos intangíveis mais evidenciados nas demonstrações contábeis das Universidades Federais brasileiras é o software. A Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1988, a qual dispõe sobre a proteção do programa de computador, também conhecida como “Lei de Software”, em seu art. 1º relata que

Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

A Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, faz menção em seu art. 7º ao programa de computador como protegido pelo Direito autoral:

Art. 7 São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: [.....] XII - os programas de computador; [.....] § 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. [.....] § 3º No domínio das ciências, a proteção recairá sobre a forma literária ou artística, não abrangendo o seu conteúdo científico ou técnico, sem prejuízo dos direitos que protegem os demais campos da

propriedade imaterial.

O software é protegido no Direito autoral por copyrights. Copyrights é um regime que garante ao autor os direitos inerentes a sua obra e impede o seu uso sem a sua autorização. O registro de direito autoral protege tanto o código-fonte quanto o código-objeto, tendo relação com a “forma de expressão da ideia” e não com a aplicação dela. O acordo TRIPS⁵, da Organização Mundial do Comércio (OMC), em 1994, coloca, em seu art. 10, que serão protegidos como obras literárias pela Convenção de Berna, ocorrida no ano de 1971 (Para a Proteção das Obras Literárias e Artísticas), em código fonte ou objeto, os programas de computador. Coloca também que

As compilações de dados ou de outro material, legíveis por máquina ou em outra forma, que em função da seleção ou da disposição de seu conteúdo constituam criações intelectuais, deverão ser protegidas como tal. Essa proteção, que não se estenderá aos dados ou ao material em si, se dará sem prejuízo de qualquer direito autoral subsistente nesses dados material.

Os direitos relativos à proteção do programa de computador são de 50 anos contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação (Lei 9.609/88, art. 2º §2º). O item a seguir fará uma exposição mais detalhada a respeito dos direitos autorais.

2.2.2.4 Direitos autorais

Os direitos autorais, incluindo os direitos de autor e os que lhes são conexos, são regulados pela Lei 9.610 de 18 de fevereiro de 1998. A lei assegura prerrogativas ao titular do direito, que pode usufruir da sua obra protegida inibindo terceiros de sua utilização sem a devida autorização. Segundo Chaves (1995, p.28), o autor tem seus direitos garantidos através da lei.

Podemos defini-lo como o conjunto de prerrogativas que a lei reconhece a todo criador intelectual sobre suas produções literárias, artísticas ou científicas, de alguma originalidade: de ordem extra pecuniária, em princípio, sem limitação de tempo; e de ordem patrimonial, ao autor, durante toda a sua vida, com o acréscimo, para os sucessores indicados na lei, do prazo por ela fixado.

Em acordo com o art. 11 da Lei 9.610/98, o autor “é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”. O art. 5º, inc. VII (Lei 9.610/98) traz algumas considerações

⁵ TRIPS - Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio).

envolvendo a autoria da obra:

- a) em co-autoria - quando é criada em comum, por dois ou mais autores;
- b) anônima - quando não se indica o nome do autor, por sua vontade ou por ser desconhecido;
- c) pseudônima - quando o autor se oculta sob nome suposto;
- d) inédita - a que não haja sido objeto de publicação;
- e) póstuma - a que se publique após a morte do autor;
- f) originária - a criação primígena;
- g) derivada - a que, constituindo criação intelectual nova, resulta da transformação de obra originária;
- h) coletiva - a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma;
- i) audiovisual - a que resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação.

O art. 89, Lei 9.610/98, em relação aos Direitos conexos, expõe que “as normas relativas aos direitos de autor aplicam-se, no que couber, aos direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e das empresas de radiodifusão”. A proteção dos Direitos conexos é de setenta anos contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente em que ocorreu a primeira publicação.

Os direitos autorais visam proteger as obras literárias, científicas e artísticas, apresentando duas subdivisões: morais e patrimoniais. Os direitos morais estão ligados diretamente à pessoa do autor/criador e estes são inalienáveis, intransmissíveis e imprescritíveis, conforme consta no art. 24 da Lei 9.610/96.

Art. 24. São direitos morais do autor:

- I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;
- II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;
- III - o de conservar a obra inédita;
- IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra;
- V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;
- VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;
- VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.

Os direitos patrimoniais voltam-se ao direito do autor de explorar a sua obra

economicamente. O art. 28 da Lei 9.610/98 fala que “cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica”. Tendo o prazo determinado para exploração conforme art. 41 da Lei 9.610/98, “os direitos patrimoniais do autor perduram por setenta anos contados de 1º de janeiro do ano subsequente ao de seu falecimento, obedecida a ordem sucessória da lei civil”, onde seus sucessores também usufruem desse direito por determinado tempo após a morte do autor. Caso o autor não tenha sucessores, a obra cairá em domínio público. A obra poderá ser explorada livremente quando o prazo legal estiver expirado ou a mesma caia em domínio público.

2.2.3 Reconhecimento do Ativo Intangível

O fato de um ativo existir não é motivo definitivo para seu reconhecimento contábil e isso inclui aos ativos intangíveis, esses apresentam uma maior dificuldade, principalmente os que são desenvolvidos dentro da instituição. Para reconhecer um ativo como intangível, ele deve verificar a exigência e atendimento de três pontos: identificação, controle e geração de benefícios econômicos futuros (OLIVEIRA; CINTRA, 2020).

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 04 (R1), em seu item 18, um ativo intangível pode ser assim considerado se: “(a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade”. O CPC 04 (R1), item 22, também coloca que:

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Segundo o CPC 04 (R1), o reconhecimento de um ativo intangível deve ser pelo seu custo inicial. Os ativos intangíveis podem ser gerados internamente ou adquiridos de outras Universidades. Como exemplos, alguns intangíveis, gerados internamente, têm projetos, planos, software interno e, quando adquiridos externamente, têm na forma de licenças de tecnologia, patentes e direitos autorais, serviços de consultorias (ARRIGHETTI; LANDINI; LASAGNI, 2014).

Atentando para as normas contábeis, os ativos gerados internamente não devem ser incluídos no balanço patrimonial quando não puderem ser mensurados com confiabilidade, mas, quando existir uma combinação de negócios, eles devem ser mensurados pelo valor justo e evidenciados no balanço patrimonial (PACHECO; ROGER, 2021). Para o reconhecimento

dos ativos intangíveis gerados internamente, o CPC (R1) cita a dificuldade para qualificar seu reconhecimento devido a:

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- (b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ativo derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Quando se trata do reconhecimento dos intangíveis gerados internamente, grandes desafios são colocados. O CPC 04 (R1) aponta, em seu item 51, algumas dificuldades no processo de reconhecimento dos ativos intangíveis gerados internamente, tais como, se esses ativos poderão gerar benefícios econômicos futuros e se o seu custo será determinado numa base confiável, uma vez que, em alguns casos, surge à impossibilidade de separar o custo incorrido no desenvolvimento do intangível das atividades rotineiras da instituição.

O CPC 04 (R1) coloca que o intangível pode ser reconhecido através de: - aquisição separada, onde seu custo será o preço da compra e qualquer outro custo que possa ser diretamente atribuído a esse ativo; - aquisição como parte de combinação de negócios, onde seu custo será o valor da aquisição; aquisição por meio de subvenção ou assistência governamental, onde seu custo deverá ser reconhecido pelo valor justo. Caso a entidade decida por não reconhecer pelo valor justo, essa poderá considerar o valor nominal acrescido de qualquer gasto incorrido para que o ativo esteja apto para uso; - permuta de ativos, onde o seu custo é reconhecido pelo valor justo. Não sendo possível esse reconhecimento, a operação não seja de natureza comercial ou quando o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não tenha a possibilidade de ser mensurado de forma confiável; - ativo intangível gerado internamente - o seu custo inclui todos os gastos, diretamente atribuídos, envolvendo a criação, produção e preparação do ativo para o uso pretendido pela instituição. Entre esses custos estão os gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados, custos de benefícios a empregados, taxas de registro de direito legal e amortização de patentes e licenças, todos utilizados na geração do ativo intangível.

Na esfera pública, o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 8ª edição) aponta três formas para reconhecer um ativo intangível, que são através de aquisições separadas, gerados internamente e através de aquisições por meio de transações sem contraprestação.

As aquisições por meio de transações sem contraprestação acontecem quando uma instituição pública transfere para outra instituição um ativo intangível em uma transação sem contraprestação, como no caso de licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, como direito de aterrissagem em aeroporto etc. Os custos incorridos ligados diretamente à preparação do ativo para uso devem ser acrescidos ao valor de registro inicial. Quanto à permuta de ativos, o MCASP (2018) coloca as condições citadas anteriormente presentes no CPC 04 (R1).

O MCASP (2018) traz que algumas entidades podem possuir ativos intangíveis do Patrimônio Cultural que têm valores expressivos os quais foram sendo adquiridos no decorrer de anos através de compra, doação, desapropriação. Esses intangíveis são infreqüentemente reconhecidos, pois podem existir impedimentos legais e sociais para sua utilização, além da dificuldade de gerar benefícios econômicos futuros. Normalmente, esses benefícios estão limitados às suas características culturais.

Os intangíveis do patrimônio cultural, para serem reconhecidos, devem apresentar relevância cultural, ambiental ou histórica, como as gravações de eventos históricos significativos, direitos de uso da imagem de pessoa pública em selos postais ou em moedas. Não há obrigatoriedade para as entidades quanto ao reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis do patrimônio cultural (MCASP, 2018).

Para o reconhecimento de um ativo intangível, como de qualquer ativo, a sua simples existência não é suficiente (MARTINS, 2002). O autor complementa que a mensuração de um ativo intangível, dos elementos que compõem o balanço patrimonial, é um dos mais difíceis, devendo ser bem objetivas sua mensuração e caracterização. A mensuração será exposta na sequência.

2.2.4 Mensuração do Ativo Intangível

O processo de mensuração envolvendo os ativos intangíveis é um dos grandes desafios colocados aos profissionais. Isso se dá principalmente em razão da grande subjetividade que envolve sua mensuração. Os ativos intangíveis têm como diferencial a sua intangibilidade, podendo ser utilizada como uma vantagem, considerando o seu potencial de crescimento em paralelo a preocupação de mensurá-los (MACHADO; MARQUEZAN, 2016).

Uma dificuldade no gerenciamento dos intangíveis decorre da complexidade de sua administração ser maior que a dos tangíveis (LEV, 2001). Para Oliveira & Cintra (2020), a mensuração dos intangíveis é bastante complexa quando eles não são inseparáveis ou

identificáveis. A mensuração dos ativos intangíveis é utilizada no mercado de forma ampla quando o valor atribuído à empresa é quase sempre maior que o valor registrado nas demonstrações contábeis (OLIVEIRA; BEUREN, 2003).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em seu Pronunciamento Técnico CPC 00 (Estrutura Conceitual Relatório Financeiro), aponta que mensuração é “o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado”. Quando se trata dos critérios de mensuração, o CPC 04 (R1) coloca que, em acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC existente na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, pode-se optar, em determinadas circunstâncias, pelo método de custo⁶ ou pelo método de reavaliação⁷.

O CPC 04 (R1) coloca que o ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente pelo seu custo, sendo esse ativo anteriormente mensurado de forma confiável e que tenha a possibilidade de obter prováveis benefícios futuros para a entidade.

Caso o método de reavaliação seja optado para a mensuração de um ativo intangível, todos os outros ativos existentes da mesma classe devem ser contabilizados de igual forma, exceto quando não existir para esses ativos mercado ativo - CPC 04 (R1). O CPC 04 (R1) ainda coloca que “os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes”.

2.2.4.1 Amortização e Teste de *Impairment*

A instituição é que deve avaliar se o ativo constante nas suas demonstrações contábeis tem sua vida útil definida ou indefinida. A vida útil do ativo intangível, quando é possível definir, é utilizada a amortização, mas, quando não for possível essa definição com confiabilidade, é utilizado o teste de recuperação (teste de *impairment*).

Para o CPC 04 (R1), vida útil é “(a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a

⁶ Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada - CPC 04 (R1).

⁷ Pronunciamento Técnico, o valor justo deve ser mensurado em relação a um mercado ativo - CPC 04 (R1).

entidade espera obter pela utilização do ativo”.

Para o ativo com vida útil definida, deve ser realizada a amortização. “Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil” - CPC 04 (R1). O CPC 04 (R1) coloca alguns fatores a serem considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível.

- (a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
- (b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- (d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- (e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
- (f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;
- (g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados;
- e (h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

Quando constatado redução no valor de mercado de algum ativo, a empresa deve reconhecer essa redução nas suas demonstrações contábeis, isso ocorre quando o retorno dos benefícios é menor que o esperado (STICKNEY; WEIL, 2001).

O ativo pode ter seu valor reduzido, entre outras coisas, por se tornar obsoleto, pela forma de uso, por fatores econômicos reduzindo o seu fluxo de caixa (SUN; XU, 2010).

Quando o ativo intangível tiver sua vida útil descrita como indefinida, esse não deve ser amortizado, sendo aplicado o teste de *impairment* que trata da redução do valor recuperável de ativos. Nesse caso, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a instituição deve realizar um comparativo de seu valor recuperável com o seu valor contábil⁸, anualmente ou sempre que possa vir a existir algum indício do ativo intangível perder valor.

O *impairment* surgiu no Brasil através do pronunciamento técnico CPC 01 (Redução de Valor Recuperável) “baseado na norma internacional de contabilidade IAS⁹ 36 do Iasb¹⁰, denominado *Impairment of Assets* (1998)”. A adoção da imparidade faz com que seja

⁸ O valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas - CPC 01 (R1).

⁹ International Accounting Standards (Normas Internacionais de contabilidade) emitidas pelo antecedente International Accounting Standards Council - IASC (Conselho Internacional de Padrões de Contabilidade) e endossadas e alteradas pelo International Accounting Standards Board - IASB (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade).

¹⁰ International Accounting Standards Board - IASB (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade) criado em 2001.

verificado se o valor contábil está de acordo com o valor recuperável. Niyama e Silva (2013) coloca que, pelo CPC 01, a desvalorização pode ocorrer em razão de alguns eventos, como:

- a) redução do valor de mercado do ativo, mais do que o previsto; Standards
- b) mudanças no ambiente onde a empresa opera, com efeitos negativos sobre a empresa;
- c) variação na taxa de juros ou outras taxas que podem afetar a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso;
- d) obsolescência ou dano físico do ativo;
- e) mudanças que afetem a forma como o ativo é ou será utilizado; e
- f) evidência de que o desempenho do ativo é ou será pior que o esperado anteriormente.

A amortização é adotada no intuito de espelhar o valor adequado de um bem em dado momento e contabilizar o valor referente às perdas, diluindo o custo de um intangível no decorrer de sua vida útil. O teste de *impairment* ou teste de recuperabilidade, como é comumente conhecido no Brasil, é adotado no intuito de aplicar o valor justo por meio da contabilização das perdas sofridas por um intangível em razão de uma perda econômica ou pela redução no benefício econômico até então esperado ou no serviço em potencial.

Quando for possível estabelecer o período que um ativo possa ter fluxos de caixa positivos, esse tem vida útil definida e deve se realizar a amortização, mas quando não for possível estabelecer um período em que o ativo possa produzir benefícios para a empresa, sua vida útil é indefinida e não se deve realizar a amortização (SOUZA et al., 2020).

Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 32) colocam que um ativo intangível tendo uma vida útil finita, mas não sendo possível reconhecer a extensão desta vida, o mesmo será amortizado com a melhor estimativa possível de sua vida útil.

Para Gox e Wagenhofer (2008), a aplicação do teste de *impairment* nos ativos é condicionalmente conservador no sentido de somente aplicar quando existir redução de valor contábil, enquanto para uma informação favorável, no caso de ganhos, o mesmo não é adotado.

Expostas as principais definições, tipos e características envolvendo o ativo intangível, a seguir serão mostrados dados relacionados ao contexto internacional.

2.3 Cenário Internacional sobre Ativo Intangível

A contabilidade no Brasil estava muito voltada para atender as legislações tributárias e as Universidades governamentais de controle. Esse cenário foi impactado por diversas

situações em que a necessidade da informação contábil ultrapassaria as fronteiras nacionais reposicionando-se para um modelo internacional. Em um mundo globalizado, a internacionalização dos mercados contribui para aqueles que têm interesse em negociar com diferentes países.

A contabilidade, por meio das demonstrações contábeis, no ambiente internacional, repassa as informações do que a empresa faz para os seus usuários internacionais, os quais se encontram em países distintos do seu país de origem (PADOVEZE; BENEDICTO; LIEITE, 2012). Padoveze, Benedicto e Lieite (2012) apontam que tende a ser uma vantagem para os países que adotam as normas contábeis em acordo com as reconhecidas internacionalmente, em razão dos investidores estrangeiros necessitarem de informações que resguardem a comparabilidade e que sejam confiáveis no processo de tomada de decisões.

A propensão para a adoção das normas internacionais, no mundo, modelou a regulamentação presente no Brasil, afetando a sua estrutura contábil na adoção de novos padrões capazes de atender as necessidades internas com os princípios internacionalmente aceitos (SOUSA JÚNIOR, 2017).

A harmonização dos padrões contábeis internacionais veio com o intuito de minimizar os diferentes critérios adotados em diferentes países, buscando maior transparência nas informações disponibilizadas para o usuário. Harmonização não deve ser associada à padronização. O processo de harmonização tem o intuito de uniformizar os critérios, preservando as particularidades de cada país, contudo permitindo a reconciliação dos sistemas contábeis com outros países, buscando melhoria na troca de informações, já a padronização uniformiza os critérios, mas não permite flexibilização (NIYAMA, 2008).

Para Padoveze, Benedicto e Leite (2012), o processo de harmonização das normas contábeis é muito necessário em razão de melhorar e aumentar a transparência, a compreensão e a comparabilidade das informações divulgadas aos diferentes mercados financeiros; reduzir custos de elaboração, divulgação e de auditoria das demonstrações financeiras; eliminar significativamente as diferenças em resultados gerados pelo reconhecimento contábil das operações a partir de um único conjunto de normas; viabilizar os investimentos diretos estrangeiros e o fluxo de capitais internacional; facilitar e simplificar o processo de consolidação das demonstrações financeiras; melhorar a comunicação da empresa com seus investidores nacionais e estrangeiros.

A implantação da convergência internacional no setor público trouxe proximidade entre a contabilidade pública e empresarial (SALAROLI; ALMEIDA; GAMA, 2015). A evidenciação dos ativos intangíveis ainda não apresenta uniformidade no contexto

internacional (CRISÓSTOMO, 2009). O quadro 10 traz os principais organismos responsáveis pela internacionalização da contabilidade.

Quadro 10 - Principais organismos responsáveis pela internacionalização da contabilidade

ORGANISMOS	DEFINIÇÃO
The International Accounting Standards Board - IASB (Colegiado De Padrões contábeis Internacionais)	Órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Grã-Bretanha. Teve como seu antecessor o IASC (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade).
The International Federation of Accountants - IFAC (Federação Internacional de Contadores)	Organização mundial que representa a profissão contábil. De natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, com sede em Nova York (Estados Unidos da América).
United Nations (Nações Unidas)	Grupo de especialistas em padrões internacionais de contabilidade e relatórios financeiros.
The International Organization of Securities Commission - IOSCO (Organização Mundial das Comissões de valores Mobiliários)	Não é um órgão exatamente voltado especificamente para questões contábeis ou normatização de padrões. É semelhante à Comissão de Valores Mobiliários - CVM.
Organization for Economic Cooperation and Development - OECD (Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica)	Organização criada em 1960, com a adesão de 20 países-membros (Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Grã-Bretanha e Estados Unidos da América), também conhecido como “clube dos ricos”.
European Economic Community - EEC (Comunidade Econômica Européia/ The European Union (União Européia)	Criada para uma maior integração e fortalecimento, tanto no campo econômico como no campo político, mediante atuação de um bloco único, que pudesse diminuir suas dificuldades individuais.
Banking Supervision Committee (Comitê de Supervisão Bancária do Banco de Compensações Internacionais)	Semelhante a IOSCO e a CVM, não é exatamente um órgão voltado para regulamentar normas contábeis. Atua como um “Banco Central” para os Bancos Centrais de todos os países. Estabelece padrões mínimos de capital e patrimônio líquido para os bancos que operam no mercado internacional.
The Confederation of Asian and Pacific Accountants - CAPA (Confederação de Contadores da Ásia e do Pacífico)	Maior organismo regional em matéria contábil. Congrega 31 entidades contábeis profissionais de 21 países-membros.
Asociación Interamericana de Contabilidad (Associação Interamericana de Contabilidade)	Organização regional da profissão contábil nas Américas. Criada para integrar os contadores do continente americano e assumir a representação profissional.
Federation des Experts Comptables Européens - FEE (Federação dos Especialistas contábeis da Europa)	Organização profissional de contadores com sede em Bruxelas. Criada para analisar e discutir divergências internacionais no âmbito contábil, de auditoria e de tributação.

Fonte: Elaborada pela autora (2021) com base em Niyama (2008).

Cada país tem seu próprio direcionamento legal responsável pela regulamentação e normatização dos assuntos concernentes à área contábil. No quadro 11, a seguir, serão expostos os principais responsáveis pela edição dessas normas.

Quadro 11 - Instrumentos e entidades responsáveis pela regulamentação contábil

PAÍSES	REGULAMENTAÇÃO CONTÁBIL
Brasil	São quatro as principais entidades: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.
Estados Unidos	A regulamentação e normatização relativa à matéria contábil é de responsabilidade do Comitê de Normas de Contabilidade Financeira (Financial Accounting Standards Board - FASB).
Grã-Bretanha	Os principais responsáveis pela normatização de padrões contábeis são: a legislação comercial e a profissão contábil. Em segundo, as Diretivas da União Europeia e o próprio IASB.
França	A normatização da matéria contábil está a cargo do Código Comercial, Legislação Societária e Fiscal, Plano Geral de Contas, Administrado pelo Conselho Nacional de Contabilidade - CNC), Comitê de Regulamentação Contábil (CRC), Comissão de Operações de Bolsa (CDB) e influências das Diretivas da União Europeia e Padrões Internacionais do IASB.
Alemanha	Os principais responsáveis pela normatização de matéria contábil são o Código Comercial, Legislação Societária e Fiscal. Em segundo plano, profissão contábil e Bolsa de Valores.
Japão	O Governo detém o poder de regulamentar a matéria contábil por meio de três instrumentos: Código Comercial, Legislação da Área de Mercado de Capitais e Legislação da Área Fiscal.
Holanda (Países Baixos)	De forma geral, é influenciada pela Legislação Societária e Profissão Contábil.

Fonte: Elaborado pela autora (2021) com base em Niyama (2008) e Padoveze, Benedicto e Leite (2012).

A Lei 11.638/07 veio dar ênfase a estrutura voltada ao modelo internacional alterando vários dispositivos da Lei 6.404/76. Quando se refere aos ativos intangíveis no Brasil, tem o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04. A nível internacional, tem a Norma Internacional de Contabilidade - IAS 38 do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

Essas normas apresentam aspectos relevantes semelhantes, definindo critérios contábeis para a mensuração, reconhecimento e divulgação relativos aos ativos intangíveis que não são abrangidos por outras normas (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012). O quadro 12 descreve os Critérios adotados pela IAS 38 e CPC 04 (R1):

Quadro 12 - Critérios adotados pela IAS 38 e CPC 04 (R1)

ITEM	DESCRIÇÃO	CARACTERÍSTICAS
Características e pré-requisitos	Identificabilidade	O ativo intangível pode ser identificado de forma separada de outros ativos para venda, aluguel ou troca, por meio de contrato.
	Controle	A instituição detém o controle sobre o intangível usufruindo os seus benefícios econômicos futuros e restringindo o acesso de terceiros.
	Benefícios econômicos futuros	O intangível deve ser capaz de gerar benefícios econômicos em favor da instituição.
Reconhecimento	Enquadrar-se na definição de ativo intangível	O intangível de ser identificável, controlado pela instituição e ter a possibilidade de gerar benefícios econômicos futuros.
	Atender os critérios de reconhecimento (probabilidade de gerar benefícios econômicos em favor da instituição e base de mensuração confiável).	O intangível, para ser reconhecido, além de ter a probabilidade de gerar benefícios econômicos futuros, ele deverá ter uma base de mensuração confiável.
Mensuração	Método de custo	O ativo intangível deverá ser mensurado inicialmente pelo seu custo de aquisição, quando adquirido separadamente.
	Método de Reavaliação	Após o reconhecimento inicial pelo método de custo, o ativo intangível deverá ser avaliado pelo valor, refletindo as expectativas do mercado no momento da compra.
	Combinações de negócios	No caso do ativo intangível ser adquirido através de uma combinação de negócios, mensurado inicialmente pelo método de custo, a mensuração para determinar o seu valor justo deve atender a ordem: - preço de mercado, caso tenha mercado ativo específico; - preço de mercado de itens similares, caso em não tenha mercado ativo específico; e - valor presente dos fluxos de caixa futuros.
Vida útil e amortização	Vida útil definida	O ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, onde os critérios escolhidos pela instituição quanto à estimativa de vida deve ser revisada anualmente.
	Vida útil indefinida	O ativo intangível, com vida útil definida, não poderá ser amortizado, pois ele deverá ser testado por impairment uma vez por ano ou sempre que for constatado redução em seus valores recuperáveis.

Fonte: Elaborado pela autora (2021) com base em Padoveze, Benedicto e Leite (2012).

Em um estudo realizado comparando os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis no Brasil e em outros países, foi constatado dois tipos de enfoque para a definição

dos ativos intangíveis: o enfoque conceitual, onde é procurado para o termo uma construção de definição compreensível e o enfoque na lista dos ativos intangíveis apresentando uma classificação dos ativos que são e não são intangíveis (CRISÓSTOMO, 2009).

Os ativos intangíveis vêm descritos no Balanço Patrimonial da instituição com a identificação e o valor correspondente à classe pertencente. As informações pormenorizadas referentes a cada classe normalmente são destacadas nas notas explicativas. Em se tratando da divulgação das informações em notas explicativas o CPC 04 e a IAS 38, em termos gerais, estabelecem as mesmas regras, onde as principais informações para ativos intangíveis gerados internamente e adquiridos de terceiros são:

- a) indicação da vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos da vida útil ou as taxas de amortização utilizados;
- b) métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
- d) rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- e) conciliação do valor contábil no início e no final do período (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012).

A literatura e as legislações descritas até então, discorrem numa base voltada mais para os ativos intangíveis na esfera privada. O próximo item explana as legislações aplicadas ao ativo intangível na esfera pública.

2.4 Legislações aplicadas aos Ativos Intangíveis no setor público brasileiro

Existem várias legislações que amparam os ativos intangíveis, a seguir serão apresentadas as que estão voltadas para o setor público brasileiro.

2.4.1 Normas

O instrumento utilizado como uma das bases no contexto que envolve a elaboração e execução do orçamento público é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP. Elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, o manual visa contribuir com significativas mudanças e evolução da contabilidade no setor público, principalmente no processo de harmonização dos padrões e normas internacionais.

O MCASP está em sua 8ª edição, válida a partir do exercício de 2019, e uma das importantes alterações foi a introdução da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08 -

Ativo Intangível. O Manual é aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios e está assim dividido conforme descrito no quadro 13 a seguir.

Quadro 13 - MCASP (8ª edição)

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Parte Geral	Plano de Contas aplicado ao Setor Público, implantação das inovações aplicadas ao Setor Público, alcance e autoridade, características qualitativas, critérios gerais de evidenciação nas demonstrações contábeis.
	Parte I - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS	Princípios orçamentários, receita orçamentária, despesa orçamentária, fonte/destinação de recursos, registros contábeis referentes a transações sem efetivo uso do fluxo de caixa.
	Parte II - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	Elementos das demonstrações contábeis, mensuração de ativos e passivos, estoques, ativo imobilizado, ativo intangível, redução ao valor recuperável, propriedade para investimento, receita de transação sem contraprestação, receita de transação com contraprestação, custos de empréstimos, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, reflexo patrimonial das despesas de exercícios anteriores (DEA).
	Parte III - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS	FUNDEB, concessões de serviços públicos, operação de crédito, regime próprio de previdência social (rpps), dívida ativa, precatórios em regime especial, consórcios públicos.
	Parte IV - PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	Aspectos gerais do PCASP, estrutura do PCASP.
	Parte V - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	Balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração das mutações no patrimônio líquido, notas explicativas às DCASP, consolidação das demonstrações contábeis.
Portarias Relacionadas	PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 06, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018	Aprova a Parte I – Procedimentos contábeis orçamentários da 8ª edição do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP).
	PORTARIA CONJUNTA STN/SPREV Nº 07, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018	Aprova a Parte III - Procedimentos contábeis específicos: Capítulo 4 – Regime Próprio de Previdência Social – RPPS da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
	PORTARIA Nº 877, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018	Aprova a Parte Geral e as Partes II - procedimentos contábeis patrimoniais, III - procedimentos contábeis específicos, IV - plano de contas aplicado ao setor público e v - demonstrações contábeis aplicadas ao setor público da 8ª edição do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP).

Fonte: Elaborado pela autora (2021) com base no MCASP (2018).

Alguns instrumentos são pontos de referência para a contabilidade voltada para o setor público como a Lei 4.320/1964¹¹ e Lei Complementar 101/2000¹², ambas recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

A NBC TSP Estrutura Conceitual foi a primeira publicação voltada à Contabilidade Pública no processo de convergência das normas internacionais, correlacionada a Estrutura Conceitual do IFAC (International Federation of Accountants). Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016), a NBC TSP Estrutura Conceitual define os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público.

Tratando-se mais especificamente sobre os ativos intangíveis, além do MCASP tem também a NBC TSP 08 - Ativo Intangível. Esta emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, correlacionada a IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) 31 do IFAC, no intuito da uniformização das normas internacionais. A IPSAS 31 é uma norma internacional de contabilidade do setor público que trata especificamente dos ativos intangíveis.

Considerando a hierarquia existente e normas do serviço público voltadas aos ativos intangíveis no âmbito nacional e internacional, serão apresentados a seguir os principais assuntos e conceitos existentes no MCASP, na NBC TSP 08 - ativo intangível e na IPSAS 31:

1. Quanto aos critérios de identificação: ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
2. Quanto ao reconhecimento: for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança;
3. Quanto à mensuração: deve ser reconhecido inicialmente ao custo de aquisição;
4. Quanto à permuta de ativos: adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários;
5. Quanto à reavaliação: após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo intangível, para a entidade adotar o modelo de reavaliação é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando à adequação do seu valor contábil;
6. Quanto à vida útil: definida e/ou indefinida. O termo “indefinida” não quer dizer "infinita";
7. Quanto à redução ao valor recuperável: É a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo

¹¹ Estabelece as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

¹² Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

superior ao reconhecimento sistemático da redução do valor devido à depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla; 8. Quanto ao desconhecimento do valor contábil: deve ser desconhecido quando ocorrer sua alienação ou quando não houver expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação; 9. Quanto à evidenciação/divulgação: as Universidades devem divulgar as informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis com vida útil (definida e/ou indefinida, prazo de vida útil, taxas de amortização utilizadas; método de amortização para ativo com vida útil definida); O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e a conciliação do valor contábil no início e no final do período.

Como exposto anteriormente, algumas legislações são base quando se trata de ativo intangível no âmbito nacional e internacional. A seguir serão colocados alguns exemplos de contabilização aplicada no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI.

2.5 Contabilização do Ativo Intangível

A definição dos recursos intangíveis nas normas contábeis, dentro dos requisitos de identificação, separação e valorização, são considerados de forma simples, porém esses importantes recursos são tidos como parte da boa vontade ou a sua contabilização não é realizada (PASTOR et al., 2017). O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é o principal instrumento utilizado dentro da esfera federal para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil. Criado em 1987, ele pode ser aproveitado pelos órgãos que estiverem presentes no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União, como órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista.

Desde que sejam autorizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão gestor do SIAFI, as entidades privadas podem fazer seu uso, mas, para que isso seja possível, se faz necessária a celebração de um convênio ou a assinatura de termo de cooperação técnica entre a instituição interessada e o STN. O acesso é restrito e precisa de autorização prévia, sendo necessária a criação de senha que tem caráter pessoal e intransferível, onde seu uso indevido pode estar sujeito à responsabilização administrativa, cível e penal.

Antes da criação do SIAFI, o Governo Federal enfrentava diversas dificuldades no

gerenciamento dos recursos públicos, entre eles está a utilização de métodos inadequados utilizando registros manuais, dificultando assim um controle das informações gerenciais, causando inconsistências de informações afetando consideravelmente o processo de tomada de decisão.

Entre os principais objetivos alcançados pelo SIAFI, segundo o STN (2020), estão:

- Prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- Padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- Permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- Proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

O orçamento é distribuído por exercícios no SIAFI e nomeado em acordo com o exercício correspondente aquele orçamento, como, por exemplo, para o exercício de 2020 é nomeado SIAFI2020. Esse sistema está atualmente organizado em 21 subsistemas entre dados de entrada até consultas.

O lançamento dos atos e fatos praticados no âmbito financeiro, orçamentário e patrimonial da União são elencados e organizados de acordo com o seu Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP¹³. A sua edição é competência atribuída à STN, órgão central da contabilidade da União, pela Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 50 §2º. Sua estrutura básica é dividida em 8 classes, conforme apresentado no quadro 14.

Quadro 14 – Plano de aplicado ao setor público - PCASP

PCASP		
Natureza da Informação	Classes	
	1. Ativo	2. Passivo
Patrimonial	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: MCASP (STN, 2018).

¹³ Estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários (MCASP, 2018).

O Plano de Contas da União é apresentado em 7 níveis de desdobramento, sendo composto por classe, grupo, subgrupo, elemento, subelemento, item e subitem.

O SIAFI evoluiu para o SIAFI WEB, o qual teve sua primeira versão lançada em 2012. Ele visa atender as inovações tecnológicas com interfaces elaboradas para terem compatibilidade com diferentes aplicativos permitindo a integração dos sistemas com as diversas Unidades Gestoras do Governo Federal (STN, 2020). Através de dados extraídos do Manual do SIAFI, a contabilização do ativo intangível será demonstrada a seguir através de alguns exemplos de lançamentos contábeis a serem registrados no SIAFI WEB pelas Universidades federais na Macrofunção 020345 - Ativos Intangíveis: 1. Aquisição de bens intangíveis (Despesa com aquisição de bens intangíveis) D - 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL (ATIVO) C – 2X3XX.XX.00 – FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR (PASSIVO); 2. Amortização para ativo intangível com vida útil definida (ativo com vida útil indefinida não deve ser amortizado) D - 33321.00.00 - AMORTIZAÇÃO (ATIVO) C - 12481.XX.00 – AMORTIZAÇÃO ACUMULADA (ATIVO); 3. Baixa da amortização acumulada (apuração do valor líquido contábil do intangível) D - 12481.XX.00 – AMORTIZAÇÃO ACUMULADA (ATIVO) C – 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL (ATIVO); 4. Baixa do ativo intangível (intangível com vida útil indefinida ou intangível com vida útil definida por desuso ou obsolescência) D - 365XX.01.00 – DESINCORPORAÇÃO DE ATIVOS (RESULTADO - VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS) C – 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL (ATIVO)

Os lançamentos demonstrados anteriormente devem ser realizados somente após o reconhecimento e mensuração do ativo intangível, contendo todos os pré-requisitos demonstrados nos itens referentes aos assuntos correspondentes.

2.6 Universidade Federal de Alagoas – Breve Histórico

Através da Lei 3.867, de 25 de janeiro de 1961, foi criada a Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Segundo o parágrafo único, a Universidade, na forma da lei, tem personalidade jurídica e autonomia didática, financeira, administrativa e disciplinar, sendo a Autarquia sob Regime Especial do Poder Executivo. A UFAL apresenta ainda como missão, entre outros aspectos, o compartilhamento de saberes.

Produzir, multiplicar e recriar o saber coletivo em todas as áreas do conhecimento de forma comprometida com a ética, a justiça social, o desenvolvimento humano e o

bem comum” e objetivo “tornar-se referência nacional nas atividades de ensino, pesquisa e extensão, firmando-se como suporte de excelência para as demandas da sociedade” (UFAL, 2020).

Inicialmente era composta por 6 unidades de ensino: Faculdade de Direito de Alagoas; Faculdade de Medicina de Alagoas; Escola de Engenharia de Alagoas; Faculdade de Odontologia de Alagoas; Faculdade de Ciências Econômicas de Alagoas e Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras. Em sua estrutura, ela conta com 4 campi, 4 unidades de ensino fora da sede, 23 unidades acadêmicas, 2 hospitais, 15 bibliotecas, além de 8 unidades culturais.

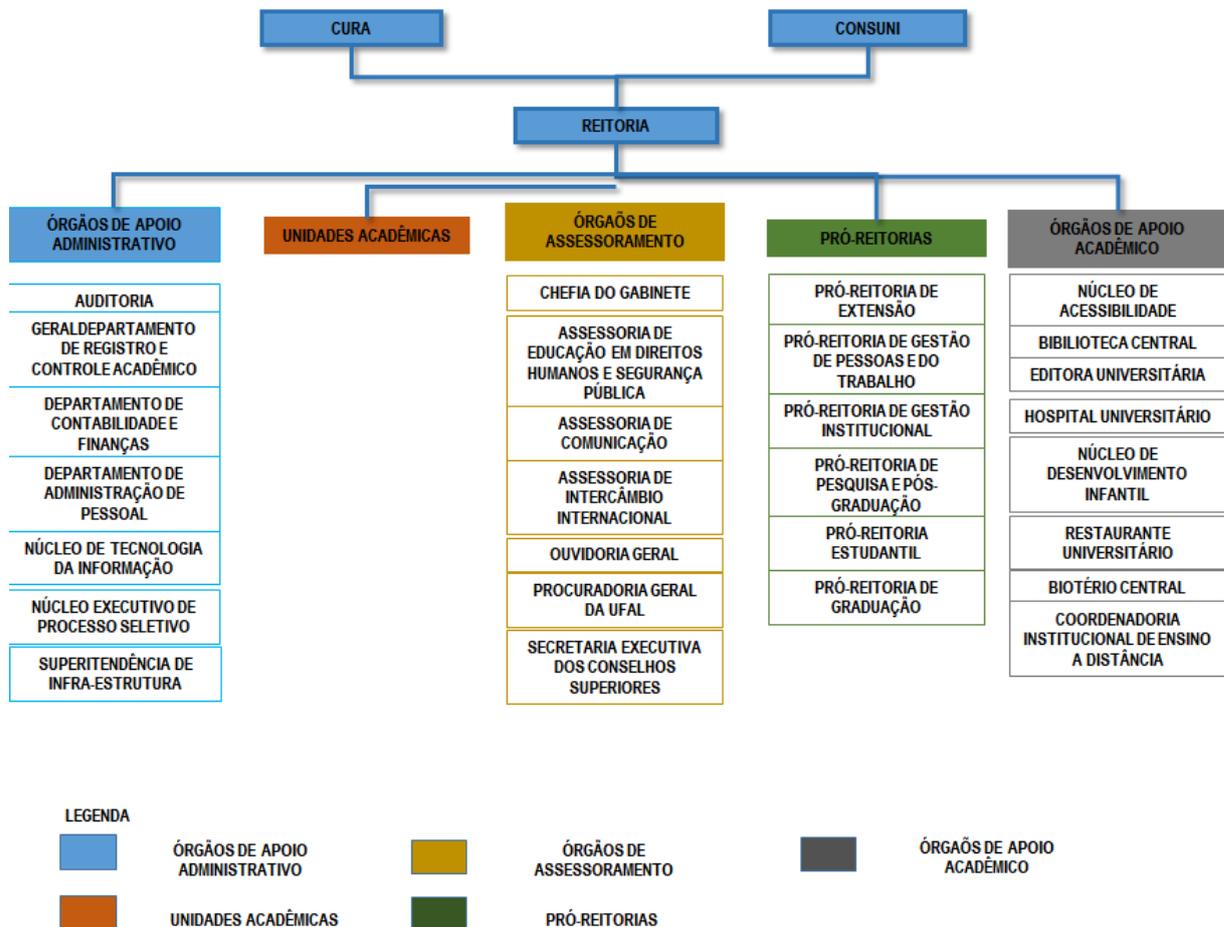
A estrutura existente comporta cerca de 26 mil alunos matriculados em 84 cursos de graduação, 39 programas de pós-graduação e 13 especializações, como também 4 mil alunos no ensino a distância (UFAL, 2020). O seu quadro de servidores são 1.698 técnicos-administrativos, 1.394 docentes atuando em 258 grupos de pesquisas, 1.125 linhas de pesquisa e 3.646 pesquisadores envolvendo professores, técnicos e alunos (UFAL, 2020).

Sendo a maior Instituição Pública no Estado de Alagoas e com um orçamento executado no valor total de R\$ 848.502.231,00 no exercício de 2019, a UFAL tem um papel fundamental no desenvolvimento socioeconômico do estado através de suas atividades de pesquisa, ensino e extensão.

No ano de 2008, através da Resolução N° 15/2008-CONSUNI/UFAL, foi aprovada a criação do Núcleo de Inovação Tecnológica (NIT). Tendo como competência “coordenar as atividades de transferência de tecnologia desenvolvida pelos corpos docente, discente e técnico-administrativo, voluntários e assemelhados, além de zelar pela proteção dos correspondentes direitos de propriedade intelectual” (Resolução N° 15/2008-CONSUNI/UFAL, art. 1°).

O NIT está vinculado à Coordenação de Inovação e Empreendedorismo (CIE), sendo esta vinculada à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PROPEP). Dentre as atuações do NIT, destacam-se Redação, depósito e acompanhamento de proteções; Avaliação e proteção de trabalhos (TCC, teses e dissertações) em sigilo, Transferência de tecnologia protegida, Assessoria em acordos de parceria de pesquisadores, conformidade em projetos institucionais de P&D quanto a cláusulas de PI. Ele também é o setor responsável pelo controle dos ativos intangíveis pertencentes à Universidade no que concerne a abertura inicial do processo de pagamentos de taxas e suas obrigações subsequentes. A figura 3 apresenta a estrutura organizacional da Universidade Federal de Alagoas.

Figura 3 - Estrutura Organizacional da Universidade Federal de Alagoas



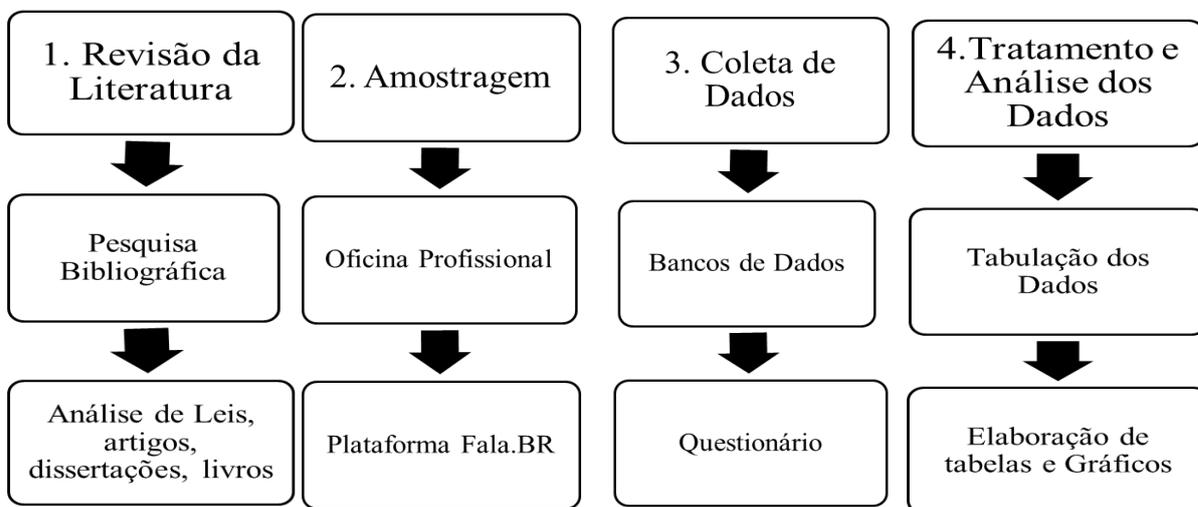
Fonte: Adaptado do Estatuto e Regimento Geral da UFAL (2006).

Através de pesquisa realizada junto aos relatórios de prestação de contas anual (relatórios de gestão) existentes no site da Universidade, foi observado que as informações referentes aos ativos intangíveis não são divulgadas no Balanço Patrimonial, mesmo existindo legislação apontando a necessidade da divulgação desses dados.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, serão demonstrados os procedimentos metodológicos adotados durante as pesquisas para a realização do trabalho, conforme descritos na figura 4.

Figura 4 – Fluxograma do trabalho



Fonte: Elaborado pela autora.

3.1 Natureza da pesquisa e amostragem

Nessa etapa do estudo, a metodologia utilizada para desenvolver o trabalho é descritiva, buscando evidenciar os ativos intangíveis quanto ao seu registro e divulgação no Balanço Patrimonial das Universidades Federais brasileiras, recorrendo à pesquisa bibliográfica e documental.

No intuito de atingir um dos objetivos do trabalho, o universo objeto de estudo da pesquisa foi o conjunto das Universidades Federais brasileiras presentes na plataforma do FALA.BR(<https://falabr.cgu.gov.br/publico/ManUniversidadestacao/SelecionarTipoManUniversidadestacao.aspx?ReturnUrl=%2f>).

O FALA.BR é uma Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação desenvolvida pela Controladoria Geral da União, na qual o cidadão pode solicitar informação pública e também registrar e acompanhar suas denúncias, reclamações, sugestões, solicitações, elogios, pedidos de acesso à informação e pedidos de simplificação de serviços

públicos, em acordo com a Lei de Acesso à Informação¹⁴ e o Código de Defesa dos Usuários de Serviços Públicos¹⁵. Para ter acesso ao serviço, é necessário realizar um cadastro inicial.

A amostra foi por tipicidade selecionando as Universidades Federais e levando em consideração o prazo-limite adotado para os entes federativos implementarem os procedimentos contábeis patrimoniais no processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais. Foram consultadas 60 Universidades Federais de Ensino Superior, sendo 18 do Sudeste, 16 do Nordeste, 11 do Sul, 10 do Norte e 5 do Centro-oeste.

Por meio da oficina profissional realizada no Núcleo de Inovação Tecnológica (NIT) e na Coordenação de Programação Orçamentária (CPO), foi possível obter os dados correspondentes aos ativos intangíveis pertencentes à UFAL e seus custos correspondentes. A Coordenação de Programação Orçamentária, entre outras atividades desenvolvidas, é responsável pela programação, execução e acompanhamento dos recursos orçamentários destinados à UFAL, sendo vinculada à Pró-Reitoria de Gestão Institucional (PROGINST).

Com relação aos dados referentes aos ativos intangíveis pertencentes à Universidade Federal de Alagoas (UFAL), eles foram obtidos através do material de análise resultante da oficina profissional realizada no Núcleo de Inovação Tecnológica (NIT) e na Coordenação de Programação Orçamentária (CPO) da UFAL, no mês de março de 2020.

3.2 Coleta de Dados

Considerando um dos objetivos do trabalho e no intuito de verificação e melhor compreensão das informações divulgadas pelas Universidades, uma vez que os dados presentes no Balanço Patrimonial não conseguem pormenorizar todos os itens necessários, foi utilizado um questionário contendo perguntas relacionadas ao perfil dos seus ativos intangíveis. A pesquisa utilizou questionário fechado contendo indagações a respeito dos ativos intangíveis publicados na prestação de contas anual das Universidades (quadro 15). O questionário foi direcionado a todas as Universidades Federais brasileiras que estão presentes no FALA.BR, direcionando um estudo quanto a alguns dados relacionados aos ativos

¹⁴ LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011 - Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

¹⁵ LEI Nº 13.460, DE 26 DE JUNHO DE 2017 - Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública.

intangíveis divulgadas no Balanço Patrimonial das Universidades. Essas informações fazem parte do rol de itens solicitados pelo Tribunal de Contas da União para a prestação de contas anual, pois, conforme consta no Art. 71 da Constituição Federal de 1988, cabe ao Tribunal de Contas da União esse controle quanto as informações relacionadas às prestações de contas. O dever em relação a essa prestação de contas está estabelecido na Constituição Federal de 1988, art. 70 e Parágrafo único:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

No quadro 15 estão as perguntas utilizadas como base para a coleta dos dados durante a pesquisa junto às Universidades.

Quadro 15 - Perguntas utilizadas na pesquisa

N.	PERGUNTAS
1	A Instituição divulga os dados referentes aos Ativos Intangíveis no Balanço Patrimonial? (Caso a resposta seja negativa, informar o motivo da não divulgação)
2	Em qual exercício iniciou a divulgação dos dados referentes aos ativos intangíveis?
3	Qual a necessidade identificada ou motivo para divulgação dos dados referentes aos ativos intangíveis?
4	Os ativos intangíveis divulgados são produzidos internamente e/ou adquiridos?
5	Quais são os ativos intangíveis divulgados no Balanço Patrimonial? (Software, marcas, patentes, etc.)
6	Qual é o método utilizado para mensuração dos ativos intangíveis?
7	Qual é o método utilizado para controle dos ativos intangíveis?
8	É realizada a amortização dos valores referentes aos ativos intangíveis?
9	Qual o tratamento da vida útil dos ativos intangíveis? (Vida útil definida e/ou indefinida)
10	É realizado o Teste de Impairment (Teste de Recuperabilidade) dos valores referentes aos ativos intangíveis?

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

O principal objetivo da oficina profissional foi identificar os ativos intangíveis e seus custos no período de 2010 a 2019. Para conseguir tanto o quantitativo de ativos intangíveis quanto os seus custos, foi necessário investigar duas bases de dados. Para identificar o

quantitativo de intangíveis, foi utilizado um arquivo de controle existente no NIT. Para identificar os custos despendidos pela Instituição no período retrocitado, foi realizado um levantamento de forma individualizada de todos os pagamentos (taxas de registro e manutenção) direcionados ao INPI (quadro 18). Essa etapa foi feita na CPO, a qual tem acesso a esses dados através do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI.

3.3 Tratamento e análise dos dados

Disponibilizadas as informações pelas Universidades referentes aos seus ativos intangíveis de acordo com o solicitado por meio de questionário, foram adotados os procedimentos a seguir:

1. verificação do conteúdo apresentado em cada resposta;
2. elaboração de uma planilha contendo as Universidades, as questões e respectivas respostas;
3. elaboração de uma sequência dos dados visando facilitar a sua compilação e o registro de forma objetiva com o propósito de facilitar a tabulação dos dados;
5. verificação dos possíveis erros existentes decorrentes da digitação realizada;
6. análise crítica quanto a coerência e consistência dos dados apresentados;
7. solicitação as Universidades de acréscimo ou complementação dos dados apresentados;
8. processamento dos dados tabulados através de tabelas e gráficos;
9. análise dos resultados obtidos com o processamento dos dados com a finalidade de atender um dos objetivos do trabalho.

Com a aplicação do questionário, tabulação dos dados e, posteriormente, a análise quanto à coerência e consistência deles, foi possível descrever e identificar os dados relacionados ao perfil dos ativos intangíveis divulgados pelas Universidades em seu Balanço Patrimonial.

No capítulo 4, é demonstrado o resultado alcançado após tabulação e análise das respostas obtidas através das pesquisas realizadas, agregado ao conteúdo teórico presente no capítulo 2, contribuindo para atingir os objetivos deste trabalho.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Tratamento dos ativos intangíveis nas universidades brasileiras

A seguir será demonstrada a pesquisa de acordo com as informações fornecidas pelas 60 Universidades investigadas, utilizando a plataforma FALA.BR, conforme o quadro 16.

Quadro 16 - Quantidade de Universidades pesquisadas por Estado do Brasil

REGIÕES DO BRASIL	ESTADOS	UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS
Norte	Acre	Universidade Federal do Acre (UFAC)
	Amapá	Fundação Universidade Federal do Amapá – UNIFAP
	Amazonas	Universidade Federal do Amazonas (Ufam)
	Pará	Universidade Federal do Pará (UFPA), Universidade Federal do Oeste do Pará (Ufopa), Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA), Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (Unifesspa).
	Rondônia	Universidade Federal de Rondônia (Unir)
	Roraima	Universidade Federal de Roraima (UFRR)
	Tocantins	Universidade Federal de Tocantins (UFT)
Nordeste	Alagoas	Universidade Federal de Alagoas (Ufal)
	Bahia	Universidade Federal da Bahia (UFBA), Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB).
	Ceará	Universidade Federal do Cariri (UFCA), Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira (Unilab) - também com campus na Bahia.
	Paraíba	Universidade Federal de Campina Grande (UFCG), Universidade Federal da Paraíba (UFPB).
	Maranhão	Universidade Federal do Maranhão (UFMA)
	Pernambuco	Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf).
	Piauí	Universidade Federal do Piauí (UFPI)
	Rio Grande do Norte	Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
		Universidade Federal Rural do Semi-Árido ((Ufersa)
Sergipe	Universidade Federal de Sergipe (UFS)	
Centro-oeste	Brasília	Universidade de Brasília (UnB)
	Goiás	Universidade Federal de Goiás (UFG)
	Mato Grosso	Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT)
	Mato Grosso do Sul	Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).
Sudeste	Espírito Santo	Universidade Federal do Espírito Santo (Ufes)
	Minas Gerais	Universidade Federal de Alfenas (Unifal-MG), Universidade Federal de Itajubá (Unifei), Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), Universidade Federal de Lavras (Ufla), Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Ouro Preto (Ufop), Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Universidade Federal de Viçosa (UFV), Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM).
	São Paulo	Universidade Federal de São Carlos (UFSCar), Universidade Federal de São Paulo (Unifesp), Universidade Federal do ABC (UFABC).
	Rio de Janeiro	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Universidade Federal Fluminense (UFF), Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ).
Sul	Paraná	Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila), Universidade Federal do Paraná (UFPR), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA), Universidade Federal de Pelotas (UFPel), Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Universidade Federal do Pampa (Unipampa), Universidade Federal do Rio Grande (FURG), Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).
	Santa Catarina	Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) - também com campus no Paraná e no Rio Grande do Sul.

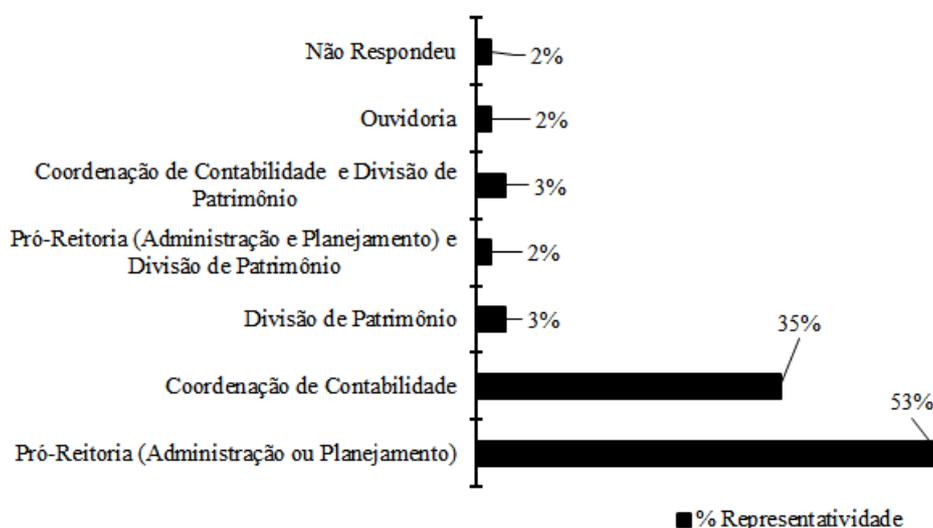
Fonte: Elaborado pela autora (2021).

As informações prestadas aos usuários dos RCPGs pelas entidades do setor público devem auxiliar na apreciação de algumas indagações, como:

- (a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- (b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- (c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- (d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores. (CFC - NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, 2016).

A seguir serão demonstrados os resultados obtidos das 59 Universidades que afirmaram divulgar os ativos intangíveis em seu Balanço, uma vez que a Universidade Federal de Alagoas informou que não divulga em seu Balanço Patrimonial os seus ativos intangíveis.

Figura 5 - % dos setores responsáveis pelas respostas



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

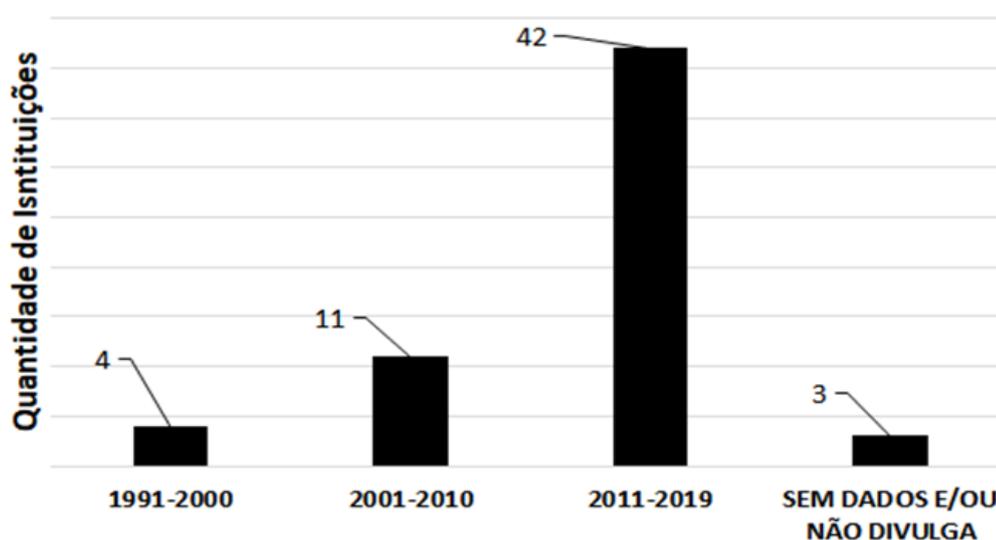
A figura 5 apresenta os setores responsáveis pelas informações referentes aos intangíveis. As Pró-Reitorias voltadas à administração ou ao planejamento das Universidades apresentam o maior quantitativo, 32 Universidades representando um percentual de 53%. Nesse contexto, normalmente os setores de contabilidade fazem parte da composição dos setores ligados a essas Pró-Reitorias.

No caso das Coordenações de Contabilidade, elas totalizam 21 das 59 Universidades como responsáveis pelos dados envolvendo os intangíveis, representando 35%. Na sequência vem a Divisão de Patrimônio com 2 Universidades, representando um percentual de 3%. Apenas 5% informaram que os dados são tratados em mais de um setor: Pró-Reitoria (Administração e Planejamento) e Divisão de Patrimônio, 1 das 59 Universidades,

representando 2% e Coordenação de Contabilidade e Divisão de Patrimônio, 2 das 59 Universidades, representando 3%.

As Universidades de pesquisa, entre elas as Universidades públicas, contribuem no aumento da importância dos ativos intangíveis, seja no processo de fabricação, seja no consumo (HASPROVÁ; BRABEC; ROZKOVEC, 2018). Considerando a complexidade que envolve gerenciar os dados relativos aos ativos intangíveis, direcionar essa responsabilidade para apenas um setor pode dificultar o processo e aumentar a probabilidade de um controle inadequado. A busca pela melhoria da gestão dos intangíveis deve envolver uma equipe multidisciplinar com habilidades que se complementam, focando no potencial de cada colaborador.

Figura 6 – Universidades que publicam os ativos intangíveis no balanço patrimonial por período



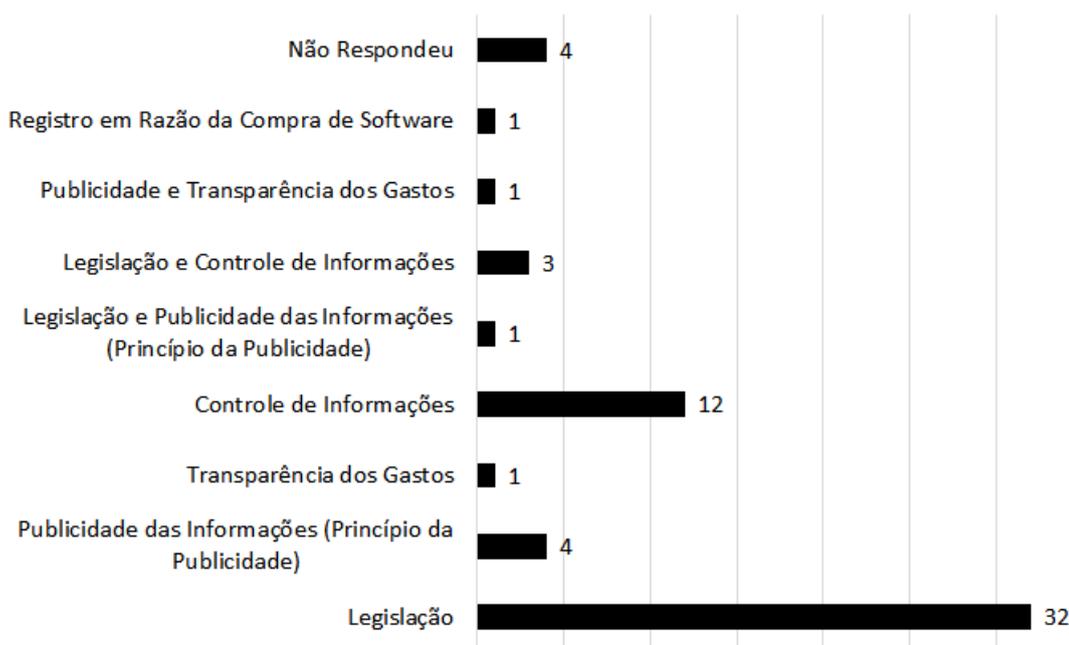
Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Das 59 Universidades que afirmaram divulgar seus ativos intangíveis no Balanço Patrimonial, 42 iniciaram a divulgação no período de 2011 a 2019, como pode ser observado na figura 6. Isso pode ser vinculado ao fato da promulgação de legislações específicas que passou a reconhecer e evidenciar o registro do ativo intangível.

A importância dos intangíveis é uma característica distinta na nova economia. Essa importância não é só percebida através das transações econômicas existentes, ela também tem cada vez mais destaque no ambiente acadêmico. Para Kaufmann e Schneider (2004), essa importância se evidencia em razão do valor voltado ao conhecimento. Roth (2012) aponta o conhecimento como uma importante vantagem competitiva destacando as pessoas como primordiais na criação de valor.

A informação quando divulgada em acordo com as normas existentes, no caso dos intangíveis, sendo a mesma aceita por entidades e governo de diferentes países, torna possível que os resultados atingidos sejam analisados e compreendidos por diferentes usuários, possibilitando que as informações fluam quebrando as barreiras e expandindo o conhecimento.

Figura 7 – Necessidade/motivo identificado (a) pelas Universidades para divulgação dos ativos intangíveis



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

O resultado da pesquisa apontou diferentes necessidades e/ou motivações para que as Universidades registrem os intangíveis, como pode ser observado na figura 7.

As Universidades apontaram como principal motivação para publicar os intangíveis em seu balanço patrimonial a legislação existente, demonstrando a importância de normas que possam nortear os atos e as decisões tomadas pelas entidades, seja ela pública ou privada. Na Região Centro-Oeste, 80% das Universidades, 32 das 59 pesquisadas, colocaram a necessidade de atender a legislação como motivação para a publicação dos intangíveis em seus balanços.

Entre os instrumentos normativos que norteiam os ativos intangíveis estão: - Lei 11638/07; - CPC 04; - IAS 38; - MCASP; - NBC TSP 08; - NBC T 16; - NBC TSP Estrutura Conceitual; - IPSAS 31.

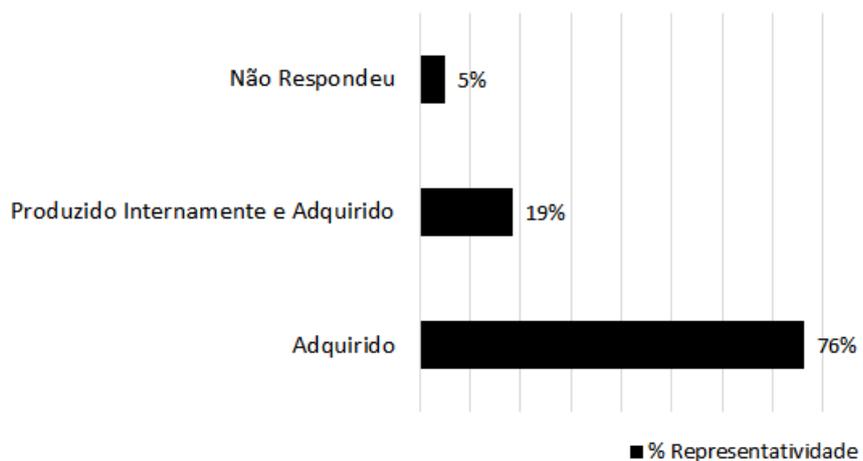
Todos os instrumentos citados acima foram tratados em itens anteriores. Dos citados,

5 deles são observados no tratamento dos intangíveis no setor público: MCASP, NBC TSP 08, NBC T 16, NBC TSP Estrutura Conceitual e IPSAS 31.

Das 59 Universidades pesquisadas, 16 afirmaram como necessidade e/ou motivação para divulgar os seus intangíveis o controle de informações, representando 47%. As demais regiões também apresentaram um percentual significativo quanto à necessidade de controle das informações, sendo a segunda principal necessidade e/ou motivação para a divulgação dos intangíveis.

A melhor forma de gerenciar os ativos intangíveis é a partir do conhecimento de sua composição e do reconhecimento do seu valor para a organização (SANTOS, 2018). A figura 8 apresenta o quantitativo de ativos intangíveis produzidos internamente e adquiridos pelas Universidades Federais pesquisadas.

Figura 8 - Quantitativo de Universidades que adquirem e ou produzem – ativos intangíveis



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Pode ser observado na figura 8 que dos ativos intangíveis pertencentes às 59 Universidades e publicados no Balanço Patrimonial, 45 adquiriram os intangíveis de terceiros, ou seja, 76%. Com isso não pode ser afirmado que essas Universidades não produzem intangíveis na Instituição, devido à dificuldade no processo quanto à identificação e mensuração, muitas vezes o ativo intangível deixa de ser devidamente reconhecido. Das Universidades pesquisadas, 11 apontaram entre os intangíveis pertencentes a Instituição como sendo produzidos internamente e adquiridos de terceiros, representando 19%.

Quando se refere aos intangíveis produzidos internamente, o seu reconhecimento é um processo mais complicado. O item 51 do CPC 04 aponta as dificuldades de reconhecer e avaliar um ativo intangível gerado internamente, tais como saber se e quando o ativo poderá gerar benefícios econômicos futuros esperados e se seu custo foi determinado de forma

confiável.

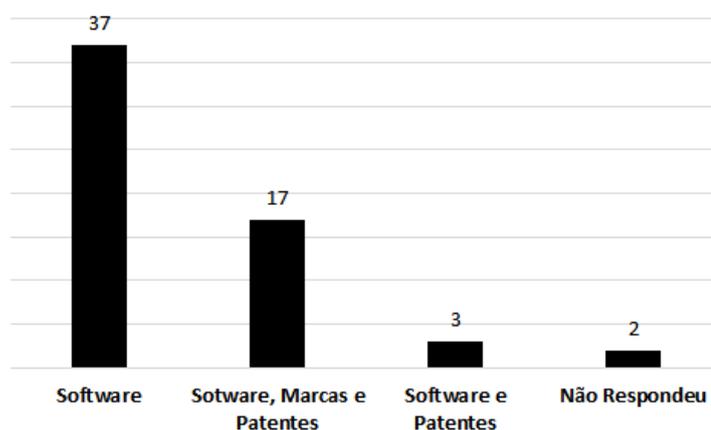
O reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis, na prática, apresentam alguns problemas, tais como especificá-los de forma exata, classificá-los ou definir o momento exato do seu reconhecimento (HASPROVÁ; BRABEC; ROZKOVEC, 2018).

Os ativos intangíveis adquiridos de terceiros normalmente são precedidos por contratos que envolvem valor, condições e tempo de uso. O registro desses intangíveis estão baseados em dados contratuais, o que pode facilitar sua divulgação. O item 24 do CPC 04 traz uma indicação quanto ao reconhecimento do valor a ser considerado em uma transação que “um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo”.

Petkov (2011), ao abordar questões relacionadas aos ativos intangíveis gerados internamente quanto a sua identificação, ele aponta a necessidade de que esses ativos sejam avaliados periodicamente buscando trazer mais benefícios e menos custos.

O que está demonstrado na figura 8 reflete no resultado obtido na figura 9. Isso é constatado no quantitativo de Universidades que possuem na subclasse dos ativos somente software como intangível, um total de 37 Universidades, representando um percentual de 63%. O reflexo surge a partir do fato desses softwares serem adquiridos de terceiros para serem utilizados pela Instituição, por um tempo determinado, em acordo com o que foi contratado, passando estes ativos a fazerem parte por um tempo determinado dos intangíveis pertencentes à instituição. Tendo o valor determinado em contrato, facilita a mensuração para fins de registro. Tigre e Marques (2009) colocam que, a partir da valorização do software, a indústria passou a ter maior interesse com a sua proteção. Os autores também colocam que “tal indústria passou a reivindicar maior proteção legal, visando reaver os investimentos realizados no desenvolvimento de programas e impedir a circulação de cópias não autorizadas”.

Figura 9 - Quantitativo de Universidades por tipo de ativo intangível divulgado

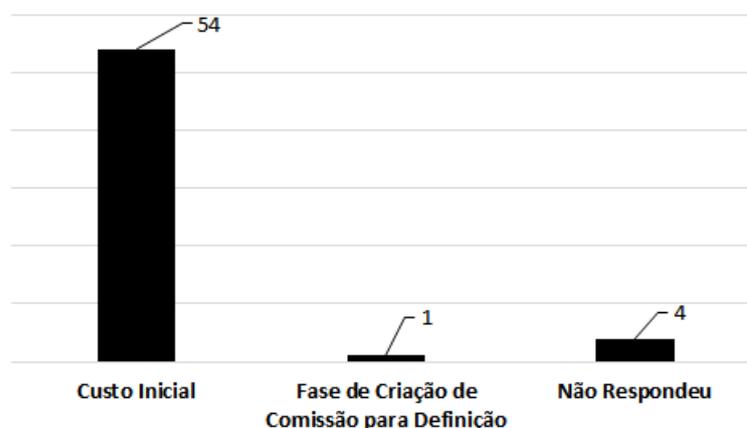


Fonte: Elaborado pela autora (2021).

A figura 9 descreve os tipos de intangíveis publicados no Balanço Patrimonial das Universidades brasileiras pesquisadas. O software foi identificado como o intangível mais divulgado pelas Universidades, 37 das 59, seguido por patentes e marcas.

Nunes-Silva, Malacarne e De-Bortoli (2021) apontam a importância do alinhamento das classificações com as particularidades das organizações, que no caso das Universidades de Ensino Superior, na classificação dos ativos intangíveis, faz-se necessário o reconhecimento considerando os processos de pesquisa, ensino e extensão. Os autores acrescentam ainda que a difusão do conhecimento, a criação de produtos e a disponibilização de serviços, derivados das atividades executadas, podem proporcionar vários benefícios para a organização, como o fortalecimento da marca perante os públicos estratégicos, contribuindo no processo de tomada de decisão voltada a investimentos em ciência, tecnologia e inovação.

Figura 10 - Quantitativo de Universidades por forma de mensuração inicial utilizada



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

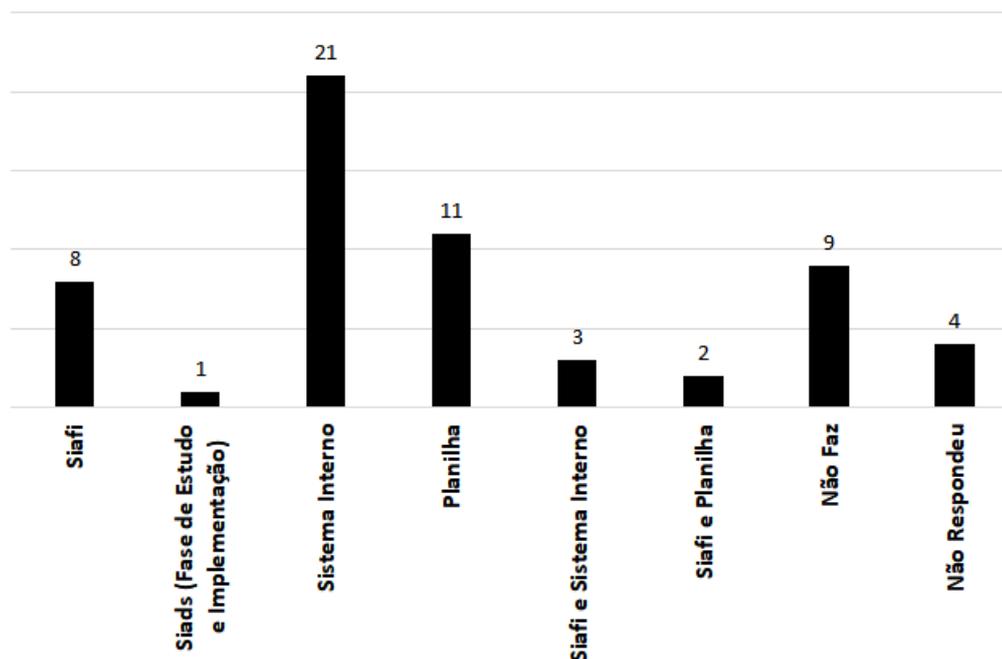
A figura 10 retrata à forma como são mensurados os intangíveis pelas Universidades. Pode ser constatado que 54 das 59 Universidades indicaram mensurar os intangíveis atendendo a legislação, como consta no CPC 04 (R1) que “um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo”.

Para Orhangazi (2018), em razão da natureza imaterial, existem questões significativas quando se refere a medir os ativos intangíveis, apontando como principal problema a escolha de como deverá ser avaliado, se pelo custo de produção (custo histórico) ou pelo valor de mercado (receita futura esperada).

Como abordado anteriormente, identificar, reconhecer e mensurar é um grande desafio quando se trata de intangíveis. Apresentar probabilidade de retorno de benefícios futuros para a Instituição é um dos critérios exigidos para o reconhecimento de um

intangível.

Figura 11 - Quantitativo de Universidades por forma de controle utilizado



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

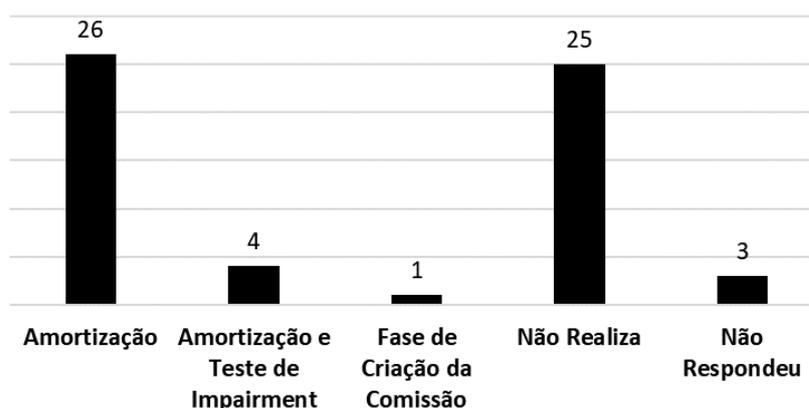
O papel de uma ferramenta de controle onde as informações possam ser registradas, controladas e acompanhadas é fundamental para que essas informações retratem a realidade existente. Por meio dos resultados apontados na figura 11, pode ser verificado que as ferramentas mais adotadas para controle dos intangíveis são sistemas internos (36%) utilizados somente dentro das Universidades. Cada uma adotando uma metodologia para controle que possivelmente atende a sua necessidade. As outras ferramentas mais utilizadas são a planilha eletrônica (19%) e o Siafi (14%), podendo ser muito frágeis em razão da possibilidade de utilização de diferentes usuários e/ou da não existência de um padrão de controle. Cada Universidade que controla seus intangíveis através de controle interno utiliza um tipo específico de bancos de dados. A qualidade da informação contábil é influenciada por diversos fatores, os quais no momento da avaliação devem ser considerados (LOPES; PEIXTO; CARVALHO, 2021).

O Siafi é um sistema de administração financeira tendo como principais funções registrar, acompanhar e controlar a parte da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Ele dificulta um acompanhamento e controle de informações que possam contribuir para a gestão no processo de tomada de decisões em razão de conter basicamente informações numéricas. A planilha eletrônica tem como função a apresentação e compilação de dados para

cálculos e exposição de informações numéricas.

A existência de um sistema que possa registrar, controlar e acompanhar os intangíveis, de forma comparável, possibilitaria uma análise mais análoga dos dados existentes, tornando possível uma visão mais uniforme dos intangíveis presentes nas Universidades. O Siads surge como uma proposta para um controle mais efetivo dos estoques de materiais, bens patrimoniais e serviços de transporte. Entre os bens patrimoniais estão os intangíveis. O Siads aponta entre suas vantagens a possibilidade de um inventário eletrônico e a automação do registro contábil, trazendo entre suas vantagens um gerenciamento patrimonial, sistematização dos registros contábeis dos ativos intangíveis com a respectiva realização periódica de amortização. De acordo com a Portaria nº 232, de 2 de junho de 2020, o Siads é de uso obrigatório na administração pública federal direta, autárquica e fundacional e das empresas públicas dependentes do Poder Executivo federal. Conforme dados existentes na figura 11, apenas uma Universidade está no processo de estudo e implantação desse sistema.

Figura 12 - Quantitativo de Universidades que realizam amortização e/ou teste de *impairment*



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

A figura 12 pode ser reflexo do resultado verificado na figura 11. Torna-se um desafio muito grande realizar a amortização e/ou teste de *impairment* se a forma escolhida pela Instituição para controlar os seus intangíveis for frágil ou inadequada. A amortização e o teste de *impairment* são realizados em acordo com a determinação da vida útil do intangível. Se o intangível tiver sua vida útil definida realiza-se a amortização, se a vida útil do intangível for indefinida (não tem como ter uma previsão de tempo no qual o ativo poderá gerar rentabilidade líquida para a entidade) aplica-se o teste de *impairment*, ambos têm o papel de adequar o valor do intangível a real situação. Das 59 Universidades apenas 26 calculam a amortização dos seus intangíveis, representando 44%. Apenas 7% das Universidades realizam a amortização e o teste de *impairment*. O quantitativo total de Universidades que não realizam

nem amortização e nem teste de *impairment* é de 25 Universidades (42%), valor próximo ao das que realizam, demonstrando o desafio que é evidenciar o real valor de um intangível.

4.2 Ativos intangíveis pertencentes à Universidade Federal de Alagoas

O resultado obtido na realização da oficina profissional realizada no Núcleo de Inovação Tecnológica e na Coordenação de Programação Orçamentária será exposto na sequência. O quantitativo de ativos intangíveis pertencentes à UFAL, nos últimos 10 anos (2010-2019), pode ser observado na tabela 1. Quanto aos valores despendidos nos últimos 10 anos (2010-2019), relacionados ao quantitativo exposto na tabela 1, pode ser verificado na tabela 2.

Tabela 1 - Ativos intangíveis por classe - UFAL (2010-2019)

DESCRIÇÃO	TOTAL
Patente	136
Marca	18
Desenho Industrial	2
Programa de computador	12
TOTAL	168

Fonte: Elaborado pela autora (2021) com base em dados obtidos no NIT/PROPEP/UFAL.

Tabela 2 - Despesas com ativos intangíveis - UFAL (2010-2019)

ANO	DESPESA
2010	80,00
2011	8.913,35
2012	12.673,18
2013	15.406,58
2014	8.963,00
2015	13.130,00
2016	6.666,00
2017	21.366,00
2018	31.653,00
2019	17.933,00
TOTAL	136.784,11

Fonte: Elaborado pela autora (2021) com base em dados obtidos do SIAFI.

Dos intangíveis descritos na tabela 1, pertencentes à UFAL, alguns dividem a titularidade com outras Universidades, caso verificado em algumas patentes, das 136 patentes, 6 delas têm cotitularidade com outras Universidades. Nessa situação, onde é dividida a titularidade, as despesas correspondentes à manutenção do intangível ficam a cargo da Instituição que tem maior participação no desenvolvimento da patente. Quanto às depositadas e concedidas, das 136 patentes, 8 foram concedidas, 7 patentes concedidas pelo INPI e 1 patente concedida pelo USPTO¹⁶.

Com o levantamento e a tabulação dos dados durante a oficina profissional, ficaram evidenciados alguns pontos que podem colaborar para a não divulgação das informações dos intangíveis pertencentes à UFAL. São eles: - inexistência de um banco de dados que registre, controle e acompanhe as informações dos intangíveis desenvolvidos e mantidos pela Instituição; - incoerência e insuficiência de dados; - falta de padronização de termos; - falta de padronização de registro; - dificuldade em relacionar o intangível com seu respectivo custo; - dificuldade de manuseio dos dados; - dificuldade de entendimento dos dados por pessoas não envolvidas no processo; - lacunas na comunicação entre os setores envolvidos.

A partir dos itens descritos anteriormente, a principal dificuldade e a que talvez gere as demais é a ausência de um banco de dados que possua todos os intangíveis pertencentes à Instituição e os valores despendidos para sua manutenção. Dentro da realidade existente, a obtenção das informações de forma rápida e clara torna-se improvável de acontecer. Isso se retrata no fato de que, para que fosse possível reunir as informações, fez-se necessário o levantamento em dois bancos de dados distintos, existentes em setores distintos, demandando um tempo considerável para finalização do processo.

Os motivos expostos pela Universidade de Alagoas como justificativa para a não divulgação foi baseada em duas características a serem consideradas no processo de reconhecimento dos ativos intangíveis: for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e o custo ou o valor justo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

A primeira tem como base a incerteza quanto à possibilidade de obter benefícios econômicos futuros para a instituição. Para que o ativo seja reconhecido como intangível, alguns critérios a serem atendidos: - definição do ativo intangível ou seja, o intangível deve ser não monetário, identificável e não possuir substância física; - critérios para

¹⁶ **United States Patent and Trademark Office (USPTO) - Escritório de Patentes e Marcas dos Estados Unidos** é a agência federal para concessão de patentes e registro de marcas nos Estados Unidos.

reconhecimento, são eles: probabilidade de retorno para a entidade de benefícios econômicos futuros e confiabilidade na mensuração do seu custo.

Considerando o item 22 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no pronunciamento técnico 04 (R1) quanto ao nível de certeza relacionada à probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros, a entidade deve utilizar em sua análise as evidências baseando-se em premissas razoáveis e comprováveis considerando o conjunto de condições econômicas ao longo de vida útil do intangível. A entidade deve utilizar na sua avaliação quanto à certeza do retorno dos benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo às evidências presentes no momento do reconhecimento inicial dos intangíveis, dando maior ênfase as evidências externas (CPC 04 (R1), item 23).

O ativo intangível, como qualquer outro ativo da empresa, traz a expectativa de retorno quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade. Nesse sentido, a entidade é que julga esse retorno pelo seu uso, considerando que os intangíveis envolvem pessoas, conhecimento e ferramentas que devem ser constantemente aprimoradas. A contribuição dos intangíveis vai além da sua capacidade de geração de valor, ela traz benefícios que não são quantificáveis, como melhoria da gestão da informação, melhoria na qualidade do trabalho, crescimento da satisfação do usuário, aumento na competitividade, redução de tempo despendido em atividades, redução dos custos, melhoria na resolução de problemas, entre outros.

As informações presentes no balanço patrimonial são muito relevantes no processo de tomada de decisões, elas auxiliam na construção dos objetivos estratégicos da entidade buscando uma gestão eficiente dos seus recursos. A gestão dos intangíveis é essencial para que a entidade obtenha o sucesso nos resultados desejados.

A probabilidade de gerar benefícios econômicos futuros deve ser analisada pelos os envolvidos no processo de desenvolvimento, execução, controle e acompanhamento dos intangíveis. Durante a oficina profissional realizada, foi possível constatar a deficiência ou quase inexistência de comunicação entre os setores envolvidos, fato esse que corrobora para a não sustentação da justificativa apresentada: for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade.

O segundo ponto importante tem como base a incerteza quanto à confiabilidade no processo de mensuração. A qualidade da informação contábil apresentada aos usuários deve transcender confiabilidade. Ela deve ser tempestiva, compreensível e exposta de forma clara. Porém, quando se trata de intangíveis, os desafios são maiores devido à complexidade

envolvendo a composição de suas características para a formação de uma base de mensuração.

Sendo o reconhecimento inicial pelo seu custo, deve ser observado a forma que o intangível foi adquirido separadamente. Nessa situação, o preço pago pela entidade retrata a probabilidade de benefícios futuros esperados mesmo não tendo a certeza quando ocorrerá o retorno desses benefícios econômicos.

Alguns custos podem ser diretamente atribuídos, como os custos dispendidos em testes para verificar a funcionalidade do ativo, materiais e serviços utilizados no processo de geração do ativo, pagamento de taxas de registro de direito legal. Caso o ativo tenha sido adquirido pela combinação de negócios e não separadamente, o seu custo deverá ser registrado pelo valor justo na data de sua aquisição.

Para os ativos gerados internamente, a entidade só pode reconhecê-lo se existir: a intenção de conclusão possibilidade seu uso ou venda, a probabilidade de benefícios econômicos futuros sendo ele utilizado internamente ou a existência de mercado para venda desse ativo e também a existência de uma base confiável para a mensuração ao longo do processo de desenvolvimento do intangível. Constatado que o intangível não irá gerar benefício econômico futuro, seja pela sua utilização ou pela sua venda, ele poderá ser baixado contabilmente.

Entre os custos que podem ser diretamente reconhecidos estão as taxas de registro de direito legal. Esse tipo de custo foi identificado durante a realização da oficina profissional, demonstrado na tabela 2. Identificado um tipo de custo que pode ser reconhecido, a justificativa quanto a mensuração confiável do valor justo do ativo não têm sustentabilidade, uma vez que as taxas são valores definidos pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI).

4.3 Desafios para registro e divulgação dos ativos intangíveis - UFAL

Com a realização da oficina profissional, foram identificados alguns fatores que podem interferir no registro e divulgação dos intangíveis pertencentes à Universidade Federal de Alagoas. Entre esses fatores, citados anteriormente, está à inexistência de um banco de dados que possam realizar o registro, o controle e o acompanhamento das informações relacionadas aos intangíveis, somado às lacunas existentes entre setores que podem ser considerados importantes, fatores que impossibilitam o acompanhamento fidedigno dessas informações.

Para que exista uma estrutura favorável, alguns pontos devem ser considerados a partir dos problemas identificados quanto ao tratamento dos intangíveis para registro e divulgação, o quadro 17 traz alguns desafios presentes no processo de registro e divulgação dos intangíveis na UFAL.

Quadro 17 - Desafios e considerações para registro e divulgação dos ativos intangíveis na UFAL

DESAFIOS	CONSIDERAÇÕES
Definição dos intangíveis	Como apontado na literatura por diversos autores e transcorrido durante esse trabalho, a imaterialidade dos ativos intangíveis é um dos pontos que mais dificulta a sua definição. Os critérios expostos anteriormente os quais são fundamentais para reconhecimento devem ser observados quando surgir a dúvida se deverão ou não ser considerados um intangível, quando: <ol style="list-style-type: none"> 1. identificável: para que a identificação seja possível valor relacionado ao ativo intangível deverá ter a possibilidade de ser separado dos demais ativos da instituição seja para venda, aluguel ou troca, de forma individual ou através de contrato firmado com terceiros; 2. controlado: o controle que a instituição possui sobre o intangível permite que a mesma possa obter benefícios futuros, além de o acesso de terceiros sem a sua devida autorização; 3. Benefícios econômicos futuros: capacidade que o intangível possa ter de trazer benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço direcionados a instituição.
Identificação quanto a ocorrência de benefícios econômicos futuros para Instituição	Como colocado, existe a possibilidade de ocorrer benefícios futuros, trazendo em si um risco e uma incerteza quanto à realização do esperado. A incerteza traz o não conhecimento do tempo que levará para obter esse retorno e o risco a partir do pressuposto de que esse retorno pode não existir ou caso venha a existir seja abaixo do desejado.
Definição de uma base de mensuração adequada	A qualidade dos serviços prestados é um dos principais focos existentes nas Universidades públicas. Retratar de forma fidedigna as informações a todos os usuários torna possível que as Universidades possam demonstrar o seu nível de contribuição, como também o seu valor junto a sociedade. Tratando-se de intangível o desafio é mais considerável uma vez que esse não apresenta uma existência física.
Definição da vida útil do ativo intangível	A definição da vida útil de um intangível determina como o mesmo será tratado no momento em que seja necessário a atualização do seu valor econômico em dado período, representando a quantidade de tempo que esse intangível trará benefícios para a instituição. Ele terá a vida útil definida quando existir a possibilidade de apontar em uma quantidade determinada de tempo a diminuição do valor do intangível através da amortização. Quando não é possível a determinação do período, o intangível terá uma vida útil indefinida e será feito o teste de impairment o qual tem como objetivo retratar o real valor para sua realização.
Determinação quanto a confiabilidade da informação	A base de mensuração escolhida é um ponto importante para que a confiabilidade de uma informação possa refletir a realidade econômica do intangível e possibilite sua verificação futura. A correta evidenciação de um intangível pode evitar futuras intercorrências no registro do patrimônio da instituição.
Capacitação	Diante do que foi exposto, principalmente da dificuldade relatada por autores quanto à identificação, mensuração e evidenciação dos intangíveis é primordial que as pessoas e/ou setores envolvidos sejam capacitados. O processo de convergência das normas contábeis nacionais às internacionais não poderá ter efetivação se as pessoas não estiverem preparadas. Incluindo nesse processo a evidenciação dos ativos intangíveis no balanço patrimonial das Universidades Federais Brasileiras.
Apoio da Gestão	Para que mudanças possam ser implementadas, o apoio da gestão é determinante. A importância da evidenciação dos ativos intangíveis deve ser reconhecida e apoiada pelos gestores. Sem esse apoio dificilmente essa implementação será concretizada. A informação gerada tem grande valor e relevância principalmente quando expõe os resultados gerados através das decisões tomadas pelos gestores.

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

4.4 Proposta de plano de ação de curto prazo (para 2022)

Na estrutura atual, três setores da Universidade Federal de Alagoas estão envolvidos com operações direcionadas aos ativos intangíveis, são eles: a Coordenadoria de Programação Orçamentária (CPO), o Núcleo de Inovação Tecnológica (NIT) e o Departamento de Contabilidade e Finanças.

O Núcleo de Inovação Tecnológica tem, entre suas atividades, a redação, o depósito e o acompanhamento dos instrumentos envolvendo a proteção dos ativos intangíveis. Ele controla as informações voltadas para o registro e manutenção dos intangíveis pertencentes à Universidade Federal de Alagoas, como marcas, patentes, desenhos industriais, programas de computador. Por ter esse controle e ter o conhecimento dos possíveis custos a serem despendidos com os intangíveis a cada exercício, ele repassa as informações do total de recursos necessários para atender as despesas com intangíveis referentes a cada exercício para a Coordenadoria de Programação Orçamentária.

A Coordenadoria de Programação Orçamentária atua na liberação dos recursos orçamentários para atender as demandas para pagamento das despesas com taxas direcionadas ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI). A liberação dos recursos orçamentários ocorre de acordo com os valores repassados pelo Núcleo de Inovação Tecnológica. Após a liberação dos recursos orçamentários, o Núcleo de Inovação Tecnológica pode direcionar os processos de pagamento para o Departamento de Contabilidade e Finanças.

O Departamento de Contabilidade e Finanças atua no empenho e pagamento das taxas referentes ao registro e manutenção dos intangíveis. O empenho e o pagamento são feitos atendendo as demandas direcionadas pelo Núcleo de Inovação Tecnológica através de processos administrativos. O empenho e o pagamento são realizados no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) na conta.

Não existe um banco de dados que contenha as informações dos intangíveis de forma conjunta, cada setor atua dentro de suas competências, não havendo integralização dos dados. Diante dos desafios colocados faz-se necessário a exposição de um plano de ação composto por algumas etapas:

Etapa 1 - criação de uma equipe de trabalho

A equipe deverá ser formada por servidores que trabalham nos setores que tratam diretamente com os dados envolvendo os ativos intangíveis. Os setores identificados durante a

elaboração desse trabalho são: a Coordenadoria de Programação Orçamentária (CPO), o Núcleo de Inovação Tecnológica (NIT) e o Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF).

Cada setor citado atua dentro de suas competências. Como durante a realização das atividades serão utilizados termos contábeis, é necessário que todos que compõem a equipe tenham conhecimentos desses termos.

Etapa 2 - capacitação

Nesta etapa deve ser direcionado aos integrantes da equipe de cursos que agreguem os conhecimentos necessários para que os trabalhos fluam da melhor forma possível. Cursos que tratem de termos básicos contábeis envolvendo o tratamento dos ativos intangíveis, como também de todo o contexto voltado para o processo de convergência das normas nacionais às internacionais, são primordiais nessa etapa.

Etapa 3 - levantamento dos ativos intangíveis existentes na instituição

Com uma equipe engajada e conhecedora da literatura envolvendo os ativos intangíveis, deverá ser realizado o levantamento de todos os ativos intangíveis pertencentes à instituição. A partir de um arquivo já existente no Núcleo de Inovação Tecnológica, a equipe poderá realizar um diagnóstico de cada intangível registrado. Para isso, o quadro 18 a seguir pode contribuir na tabulação inicial. Nessa etapa, poderá também ser realizado o levantamento dos intangíveis que estão em processo de criação e/ou produção.

Quadro 18 - Levantamento dos ativos intangíveis

Ativo Intangível	O ativo é separável		Pode gerar benefícios futuros		Base de mensuração adequada	Vida útil		Test de Impairment	
	Sim	Não	Sim	Não		Definida	Indefinida	Sim	Não
A1									
A2									
A3									
Na									

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Etapa 4 - identificação dos gargalos

Nessa etapa, o foco será voltado para a identificação dos pontos críticos, desde o processo de criação e/ou produção dos ativos intangíveis até seu efetivo registro e publicação. Essa etapa pode ser um diferencial para a obtenção do resultado esperado. Para isso, uma formulação de estratégias é primordial, com ela o processo será mais objetivo, além de otimizar o tempo despendido.

Etapa 5 - elaborar um plano de alocação de recursos orçamentários

Identificados e tabulados os ativos intangíveis existentes, poderá ser realizada então uma análise quanto à necessidade de novos dispêndios. Confirmada a necessidade de recursos orçamentários para que os ativos intangíveis possam ser efetivados, deverá a equipe construir um relatório com todos os dados pertinentes. Com o relatório pronto, ele deverá ser direcionado aos gestores para que possam analisar a possibilidade de atendimento da demanda existente.

Etapa 6 - criação de fluxograma

Efetuada as etapas anteriores, a equipe conseguirá ter uma visão macro do quadro abordando tudo o que já foi elaborado, estando apta para construir um fluxograma. Esse fluxograma permitirá descrever os passos e etapas dentro de uma sequência com o objetivo de registrar, evidenciar e divulgar os dados relacionados aos ativos intangíveis existentes na instituição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho, foram expostas as principais características envolvendo os ativos intangíveis de acordo com as normas nacionais e internacionais, evidenciando por meio da plataforma do Fala.br alguns dados desses ativos no balanço patrimonial das Universidades Federais brasileiras. A pesquisa realizada apontou que a maioria das Universidades publicam as informações relativas aos seus intangíveis no Balanço Patrimonial, com exceção da Universidade Federal de Alagoas, não apresentando adequação às exigências legais. A UFAL apresentou dois pontos a serem considerados no processo de reconhecimento de um ativo intangível para a não divulgação dos intangíveis em seu balanço patrimonial: probabilidade de gerar benefícios econômicos futuros e uma base de mensuração adequada. O inadequado tratamento dos intangíveis ou a falta desses dados podem retratar informações distorcidas do patrimônio da instituição.

Nos resultados da pesquisa, o software foi o ativo intangível mais divulgado pelas Universidades. Outro aspecto relevante foi que a maioria dos ativos intangíveis pertencentes às Universidades são adquiridos e não produzidos internamente. Isso pode decorrer da complexidade que envolve identificar, reconhecer e mensurar os ativos intangíveis.

Com este trabalho, foram identificados alguns pontos que podem dificultar a divulgação dos intangíveis no balanço patrimonial da UFAL, tais como a presença de lacunas na comunicação entre os setores envolvidos e a inexistência de um banco de dados que registre, controle e acompanhe as informações dos intangíveis desenvolvidos e mantidos pela Instituição. Foram também levantados alguns desafios a serem considerados no processo de registro e divulgação dos intangíveis pertencentes à UFAL.

Com a identificação desses desafios, foi proposto um plano de trabalho no intuito de contribuir para as atividades a serem desenvolvidas. Esse plano é composto por 6 etapas, iniciando com a formação de uma equipe composta por servidores que trabalham nos setores envolvidos no tratamento dos intangíveis e finalizando com a criação de um fluxograma. Esse plano busca por meio dessas 6 etapas ser um instrumento facilitador no processo de implementação, registro e divulgação dos ativos intangíveis no balanço patrimonial da UFAL.

REFERÊNCIAS

AVELINO, B. C.; PINHEIRO, L. E. T.; LAMOUNIER, W. M. Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 6, n. 14, p. 22-45, 2012.

BARUCH, L. **Intangibles: management, measurement and reporting**. Washington, D.C.: Booking Institution Press, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Constituição de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 de nov. de 2020.

_____. **Lei n.º 9.660 de 01 de janeiro de 2019**. Dispõe sobre a vinculação das entidades da administração pública federal indireta. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9660.htm>. Acesso em: 28 de out. de 2020.

_____. **LEI Nº 13.460, DE 26 DE JUNHO DE 2017**. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113460.htm>. Acesso em: 25 de jan. de 2021.

_____. **LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 25 de jan. de 2021.

_____. **Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição (...). Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37>. Acesso em: 03 de agosto de 2020.

_____. **Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 03 de agosto de 2020.

_____. **Lei 9.609, 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 28 de abr. de 2021.

_____. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998.** Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm>. Acesso em: 28 de abr. de 2021.

_____. **Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996.** Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm. Acesso em: 28 de abr. de 2021.

_____. **Lei n.º 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 03 de ago. 2020.

_____. 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: 08 de dez. de 2020.

_____. **Lei Nº 3.867, de 25 de janeiro de 1961.** Cria a Universidade de Alagoas e dá outras providências. Brasília, DF, 1961. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3867.htm>. Acesso em: 08 de dez. de 2020.

_____. **Decreto n.º 1.355 de 30 de dezembro de 1994.** Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Disponível em: <<https://www.gov.br/inpi/pt-br/backup/legislacao-1/27-trips-portugues1.pdf>>. Acesso em: 25 de jan. de 2021.

_____. 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: 08 de dez. de 2020.

_____. **Decreto nº 75.699, de 6 de maio de 1975.** Promulga a Convenção de Berna para a Proteção das Obras Literárias e Artísticas, de 9 de setembro de 1886, revista em Paris, a 24 de julho de 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d75699.htm>. Acesso 28 de abr. de 2021.

_____. **Portaria n.º 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. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais/2015/26>>. Acesso em: 28 de abr. de 2021.

_____. **Portaria nº 232, de 2 de junho de 2020.** Institui o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial - Siads, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e das empresas públicas dependentes do Poder Executivo federal, e dá outras providências convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União, Brasília**, DF, 03 jun. 2020. Seção 1, p. 472.

Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-232-de-2-de-junho-de-2020-259854887>>. Acesso em: 28 de abr. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 8ª Edição**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>>. Acesso em: 28 de abr. de 2021.

_____. Ministério da Fazenda. **Sistema Integrado de Administração de Serviços - Siads**. Disponível em: <<http://intra.serpro.gov.br/linhas-negocio/catalogo-de-solucoes/solucoes/principais-solucoes/siads-sistema-integrado-de-administracao-de-servicos>>. Acesso em 02 de dez. de 2020.

_____. Ministério da Educação. Apresentação. **Universidade Federal de Alagoas**. Disponível em: <<https://ufal.br/ufal/institucional/apresentacao>>. Acesso em: 10 de jan. de 2021.

_____. Ministério da Economia. **Sistema Integrado de Administração Financeira - Siafi**. Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/conheca>>. Acesso em: 02 de dez. de 2020.

_____. Ministério da Educação. **Estatuto e Regimento Geral da UFAL**. Universidade Federal de Alagoas. Maceió, AL, 2006. Disponível em: <https://ufal.br/transparencia/institucional/Estatuto_Regimento_Ufal.pdf/view>. Acesso em: 10 de jan. de 2021.

_____. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. Disponível em: <<https://falabr.cgu.gov.br/publico/ManUniversidadestacao/SelecionarTipoManUniversidadestacao.aspx>>. Acesso em: 15 de out. de 2020.

CHAVES, Antônio. **Criador da obra intelectual**. São Paulo: LTr, 1995.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME (R1). Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2020.

_____. **CPC 04 (R1): Ativo Intangível**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos/Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>> Acesso em: 05 de ago. de 2020.

_____. **CPC 00 (R2). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 28 abr. 2020.

_____. **NBC T 1 Estrutura Conceitual: Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/456_CPC00%20Sumario.pdf> Acesso em: 28 abr. 2021.

_____. **CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos/emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>>. Acesso em: 05 de ago. de 2020.
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 08: Ativo Intangível. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>> Acesso em: 28 de abr. de 2021.

_____. **NBC TSP Estrutura Conceitual: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>> Acesso em: 27 de jan. de 2021.

_____. **NBC T 16.10: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1137.pdf>. Acesso em: 03 out. 2020.

CRISÓSTOMO, V. L. **Ativos intangíveis: um estudo comparativo de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados no Brasil e em outros países**. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v.12, n.1, p. 50-68, jan./abr., 2009.

FERREIRA, Carla. M. M. P. **Harmonização contabilística no sector público: Constrangimentos na Adoção das IPSAS**. Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Instituto Superior de ciências sociais e Política. Lisboa. 2013.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. **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: 20 jan. 2020.

GELBCKE, E. R. et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GÖX, Robert F.; WAGENHOFER, Alfred. **Optimal impairment rules**. SSRN, 2008. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1160166>. Acesso em: 28 de out. de 2021.

HASPROVÁ, O., BRABEC, Z., & ROZKOVEC, J. (2018). Intangible assets disclosed by public universities in Czech Republic. **Journal of International Studies**, 11(1), 67-79. Disponível em: https://www.jois.eu/?398,en_intangible-assets-disclosed-by-public-universities-in-czech-republic. Acesso em: 14 de ago. de 2021.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Z. Sanvicente.

INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL - INPI. **Manual de Marcas: Diretoria de Marcas, Desenhos Industriais e Indicações Geográficas**. 3. ed.4.rev Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <manualemarcas.inpi.gov.br> Acesso em: 28 de jan. de 2021.

_____. **Identidade Institucional**. Disponível em: <<https://www.gov.br/inpi/pt-br/central-de-conteudo/identidade-institucional>>. Acesso em: 05 de out. 2020.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IPSASB. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (Vol. II)**. New York, 2016. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/2016-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>> Acesso em: 10 de out. de 2020.

IUDICÍBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, José C.; FARIA, Ana C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAYO, Eduardo Kazuo. A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangívelintensivas. Tese (Doutorado em Administração) – FEA/USP, 2002.

KAUFMANN, L.; SCHNEIDER, Y. Intangibles: a synthesis of current research. **Journal of Intellectual Capital**, v. 5, n. 3, p. 366-388, 2004. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/14691930410550354>>. Acesso em: 23 de abr. de 2021.

LEV, Baruch. **Intangibles: management, measurement, and reporting**. Washington: Brookings, 2001.

LIMA, A. P. A., NOSSA, V., NOSSA, S. N., & MOREIRA, N. C. (2021). Multinacionalidade, ativos intangíveis e agressividade fiscal. **Revista Contemporânea De Contabilidade**, 18(47), 124-139. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/76596/46097>>. Acesso em: 20 dez. de 2021.

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.

LOPES, F. C.C.; PEIXTO, F. M.; CARVALHO, L. (2021). Gerenciamento de resultados, ativos intangíveis e controle familiar: análise da qualidade da informação contábil brasileira. **Enfoque: Reflexão Contábil**, 40(2), 153-170. Disponível em: <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/49073>. Acesso em: 03 de jan. de 2022

MACHADO, C. E.; MARQUEZAN, L. H. F. (2016). Ativos Intangíveis: Análise Bibliométricas das Publicações de 2002 a 2014. **Revista de Contabilidade Dom Alberto**, 5(10), 150-176. Disponível em: <<https://revista.domalberto.edu.br/revistadecontabilidadedefda/article/view/37>>. Acesso em: 20 de nov. 2021.

MAGALHÃES, Fábio. R. et al. **NBCASP e IPSAS: uma análise do processo de convergência brasileira sob a ótica do accrual basis accounting**. 2010. Disponível em: <<http://www.etecnica.com.br>>. Acesso em: 05 de mar. de 2015.

MARANHÃO, M.; MACIEIRA, M. E. B. **O processo nosso de cada dia: modelagem de processos de trabalho**. Rio de Janeiro: Qualitymark. 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição a Avaliação do Ativo Intangível**. 1972. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA), São Paulo, 1972.

MARTINS, E.; GELBECKE, E. R.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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.

MEEKS, M. T.; ELDERING, C. A. Patent Valuation: Aren't We Forgetting Something? Making the Case for Claims Analysis in Patent Valuation by Proposing a Patent Valuation Method and a Patent-Specific Discount Rate Using the CAPM. **9 Nw. J. TECH. & Intell. Prop.** **194 (2010)**. Disponível em: <<https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njtip/vol9/iss3/5>>. Acesso em: 02 de dez. de 2020.

MAZZIONI, S.; DI DOMENICO, D.; BEDIN, H. N. Evidenciação de informações dos ativos intangíveis em empresas brasileiras de capital aberto. **GEINTEC – Gestão, Inovação e Tecnologias**, São Cristóvão, v. 4, n. 5, p. 1501-1520, 2014.

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

MOURA, G. D. de, BARBOSA, S. A., SCHIO, N. da S., & MAZZIONI, S. (2020). Ativos intangíveis influenciam no desempenho financeiro e no valor de mercado de companhias abertas familiares? **Revista Catarinense Da Ciência Contábil**, **19**. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2815>. Acesso em: 14 de nov. de 2021.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi. SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NUNES-SILVA, L; MALACARNE, A; DE-BORTOLI, R. (2021). Ativos intangíveis e criação de valor: análise da produção científica. **Scientia Plena**, v. **17 n.11**. Disponível em: <https://www.scientiaplena.org.br/sp/article/view/6245>. Acesso em: 03 de jan. de 2022.

PACHECO, J.; ROVER, S. (2021). Value Relevance of Intangible Assets Recognized in a Business Combination. **Journal of Accounting, Management and Governance**, **24(2)**.

Disponível em: <<https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/2547>>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C.; LEITE, J. S. J. **Manual de Contabilidade Internacional**. São Paulo: Cengage, 2012.

OLIVEIRA, J. M.; BEUREN, I. M. O tratamento contábil do capital intelectual em empresas com valor de mercado superior ao valor contábil. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.14, n. 32, p.81-98, maio/ago. 2003. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rcf/a/BdRDVHFPrNHQTS9whrQfW9K/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 16 nov. 2021.

OLIVEIRA, M. S.; CINTRA, D. G. B. (2020). ATIVO INTANGIVÉL: um estudo sobre as características e peculiaridades acrescidas com o advento do CPC 04. **Revista De Estudos Interdisciplinares Do Vale Do Araguaia - REIVA**, 3(01), 19. Disponível em: <<http://reiva.emnuvens.com.br/reiva/article/view/114>>. Acesso em: 23 de nov. de 2021.

ORHANGAZI, Özgür. The Role of Intangible Assets in Explaining the Investment-Profit Puzzle. **Political Economy Research Institute**. University of Massachusetts Amherst. Workingpaper Series, n. 469, 2018.

PASTOR, Damián; GLOVA, Jozef; LIPTAK, Frantisek; KOVAC, Viliam. Intangibles and methods for their valuation in financial terms: Literature review. **Intangible Capital**, vol. 13, núm. 2, 2017, pp. 387-410. Universitat Politècnica de Catalunya Terrassa, España. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/549/54950452005.pdf>>. Acesso em: 18 de set. de 2021.

PETKOV, R. R. (2011). The current financial crisis and its potential impact on internally generated intangible assets. **International Journal of Business and Management**, 6(3), 37-44. doi:10.5539/ijbm.v6n3p37.

REILLY, Robert; SCHWEIHS, Robert. Valuing intangible assets. N. York: McGraw, 1998.

ROTH, A. M.; POPESCU, A. The development of intangible assets through the cohesion policy. **Conference Proceedings: Crisis Aftermath: Economic policy changes in the EU and its Member States**, Szeged, p. 456-464, 2012.

SALAROLI, Abner. R.; ALMEIDA, José Elias F.; GAMA, Janyluce. R. A participação de entes internacionais no processo de consulta pública de norma pública internacional Sobre ativo intangível. **Revista ambiental contábil**. v. 07, n. 02, jul./dez. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/6274>>. Acesso em 14 de nov. de 2021.

SANTOS, N. J. dos. (2018). Avaliação de empresas: aspectos objetivos na verificação de valor econômico de ativos intangíveis. **Revista Catarinense Da Ciência Contábil**, 17(50). Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2522>. Acesso em: 03 de jan. de 2022.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos da avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Avaliação de Ativos Intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, A. da; SOUZA, T. R. de; KLANN, R. C. (2017). A influência dos ativos intangíveis na relevância da informação contábil. **Revista Contemporânea De Contabilidade**, **14(31)**, 26-45. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2017v14n31p26>>. Acesso em: 21 de nov. de 2021

SILVEIRA, S. K. R.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J. (2017). Abordagens de avaliação de ativos intangíveis: uma revisão da literatura. **Revista Catarinense Da Ciência Contábil**, **16(47)**. Disponível em: <<https://revista.crcsc.org.br/index.php/crcsc/article/view/2258>>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Daiane de et al. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas de Tecnologia da Informação da B3. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**. v. 19 n. 2 (2020): RACE maio/ago. 2020. Disponível em: <<https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/article/view/2086>>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.

SOUSA JÚNIOR, A. B. Adequação das normas brasileiras de contabilidade à luz das normas internacionais: um estudo sobre o pronunciamento técnico CPC 04. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v.8, n.3, p.171-182, 2017. Disponível em: <<https://www.sustenere.co/index.php/rbadm/article/view/SPC2179-684X.2017.003.0014/1261>>. Acesso em: 14 de nov. de 2021.

STEFANO, N. M.; CASAROTTO FILHO, N.; FREITAS, M. C. D.; MARTINEZ, M. A. T. Gestão de Ativos Intangíveis: implicações e relações da gestão do conhecimento e Capital Intelectual. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 4, n. 1, p. 22-37, 2014.

STICKNRY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. São Paulo: Atlas, 2000.

SUN, Shipan; XU, Xia. **Study on the Asset Impairment Accounting**. **International Journal of Business and Management**, v. 5, n. 6, p. 199, 2010.

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TIGRE, P.; MARQUES, F. Apropriação tecnológica na economia do conhecimento: inovação e propriedade intelectual de software na América Latina. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 18, n. 3 (37), p. 547-566, dez. 2009.

UPTON, W. S. Business and financial reporting, challenges from the new economy. **Financial Accounting Series – Special Report**. FASB. USA, 2001. Disponível em: <http://www.fasb.org/articles&reports/sr_new_economy.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2020.

WYATT, A; ABERNETHY, M.A. Framework for measurement and reporting on intangible assets. 2003. **Intellectual Property Research Institute of Australia Working Paper** No. 12/03. Australia, 2003.

UNITED STATES PATENT AND TRADEMARK OFFICE. **About Us**. Disponível em: <<https://www.uspto.gov/about-us>>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.