



REUNIR:
**Revista de Administração,
Ciências Contábeis e
Sustentabilidade**
www.reunir.revistas.ufcg.edu.br



ARTIGO ORIGINAL

Ativo intangível no setor público: percepção das instituições federais de ensino superior quanto ao cumprimento da NBC TSP 08¹

Intangible assets in the public sector: perception of federal institutions of higher education in compliance with NBC TSP 08

Activo intangible en el sector público: percepción de las instituciones federales de enseñanza superior cuanto al cumplimiento de la NBC TSP 08

Artur Alves Araújo², Carla Renata Silva Leitão³

PALAVRAS-CHAVE

Ativo intangível;
Contabilidade Setor
Público; Informação
contábil.

Resumo: O objetivo do artigo consiste em analisar a percepção dos profissionais de contabilidade das Instituições Federais de Ensino Superior quanto à aplicação da NBC TSP 08. Para isso, utilizou-se de uma pesquisa caracterizada como descritiva e de abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada através de questionário, cujas questões encontravam-se divididas em três blocos: perfil do profissional; grau de conhecimento e aplicação da nova norma; e utilidade e retorno resultantes da aplicação da norma. O universo de pesquisa foi composto por 63 Instituições Federais de Ensino Superior- IFES, sendo a amostra composta por 24 destas instituições. Para análise dos dados, foi utilizada estatística descritiva, bem como a aplicação de testes não paramétricos (Correlação de Spearman e Mann Whitney U). Como resultado, observou-se que ainda há deficiências quanto à adoção da nova norma, o que pode trazer riscos para a correta evidenciação dos ativos intangíveis das universidades federais. No entanto, pôde-se constatar que a maioria dos profissionais reconhece importância da informação sobre o ativo intangível e que estes acreditam que a aplicação da norma pode contribuir na geração de informação útil para tomada de decisão nas instituições em que exercem suas atividades, tendo em vista que os ativos intangíveis são contabilizados em todas as instituições.

¹ Submetido em: 02.05.2019. Aceite: 16.07.2019. Publicado: 25.12.2019. Responsável: Universidade Federal de Campina Grande/UACC/PROFIAP/CCJS/UFCG.

² <https://orcid.org/0000-0001-9347-3752>. Mestrando pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria – UFRPE, e-mail: arturalves.ufpe@gmail.com

³ <https://orcid.org/0000-0001-5175-8901>. Professora do Programa de Pós-Graduação em Controladoria – UFRPE, e-mail: carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br

KEYWORDS

Intangible Assets; Accounting Applied to the Public Sector. Accounting information.

Abstract: *The purpose of the article is to analyze the perception of accounting professionals of the Federal Institutions of Higher Education regarding the application of NBC TSP 08. For that, a research characterized as descriptive and of quantitative approach was used. The data collection was done through a questionnaire, whose questions were divided into three blocks: professional profile; degree of knowledge and application of the new standard; and utility and return resulting from the application of the standard. The research universe was composed of 63 Federal Institutions of Higher Education - IFES, and the sample was composed of 24 of these institutions. For the analysis of the data, descriptive statistics were used, as well as the application of non-parametric tests (Spearman and Mann Whitney U correlation). As a result, it was observed that there are still deficiencies regarding the adoption of the new standard, which may pose risks for the correct disclosure of the intangible assets of the federal universities. However, it can be observed that most professionals recognize the importance of information on intangible assets and that they believe that the application of the standard can contribute to the generation of useful information for decision-making in the institutions in which they carry out their activities, as intangible assets are accounted for in all institutions.*

PALABRAS CLAVE

Activo Intangible; Contabilidad Aplicada al Sector Público. Información contable.

Resumen: *El objetivo del artículo consiste en analizar la percepción de los profesionales de contabilidad de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior en cuanto a la aplicación de la NBC TSP 08. Para ello, se utilizó una investigación caracterizada como descriptiva y de abordaje cuantitativo. La recolección de datos fue realizada a través de cuestionario, cuyas cuestiones se encontraban divididas en tres bloques: perfil del profesional; grado de conocimiento y aplicación de la nueva norma; y utilidad y retorno resultantes de la aplicación de la norma. El universo de investigación fue compuesto por 63 Instituciones Federales de Enseñanza Superior-IFES, siendo la muestra compuesta por 24 de estas instituciones. Para el análisis de los datos, se utilizó estadística descriptiva, así como la aplicación de pruebas no paramétricas (Correlación de Spearman y Mann Whitney U). Como resultado, se observó que aún hay deficiencias en cuanto a la adopción de la nueva norma, lo que puede traer riesgos para la correcta evidencia de los activos intangibles de las universidades federales. Sin embargo, se pudo constatar que la mayoría de los profesionales reconocen importancia de la información sobre el activo intangible y que éstos creen que la aplicación de la norma puede contribuir en la generación de información útil para toma de decisión en las instituciones en que ejercen sus actividades, teniendo en considerando que los activos intangibles se contabilizan en todas las instituciones.*

Introdução

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

Baseadas nos pronunciamentos emitidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Board*, a convergência das normas visa o aumento da

transparência nas informações divulgadas pelo setor público, considerando que diferentes tradições políticas, econômicas e culturais dão origem a diversos sistemas contábeis aplicados ao setor público em diferentes países (Macêdo & Klann, 2014). Analisando o desenvolvimento mais recente da norma contábil no Brasil, pode-se afirmar que um processo semelhante, do ponto de vista da regulação, está em fase de constante desenvolvimento no país.

Apesar de a harmonização trazer diversas mudanças, algumas normas impactaram mais significativamente as atividades operacionais da contabilidade. A adoção do princípio da competência foi uma das mudanças mais importantes no âmbito público, fazendo com que ativos, passivos, receitas, custos e despesas sejam devidamente

reconhecidos, proporcionando a evidenciação da informação contábil (Piccoli & Klann, 2015).

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

Moura, Ferreira, Sousa e Ponte (2005) apontam que as organizações estão exigindo gestões mais dinâmicas e atuais, garantindo sua sustentabilidade. Recursos tangíveis e intangíveis precisam ser devidamente gerenciados para proporcionar valor e, por conseguinte, vantagens competitivas. Dessa forma, valores intangíveis, tais como o desenvolvimento de marcas, relacionamento com clientes, descobertas científicas e patentes têm absorvido investimentos substanciais. Tal contexto gera a necessidade da identificação de instrumentos capazes de auxiliar a mensuração do ativo intangível.

O atual processo de crescimento econômico e o desenvolvimento de novas tecnologias obrigam o setor público a se adaptar constantemente em sua estrutura organizacional, trazendo um olhar estruturado voltado para os ativos intangíveis (Stradioto, 2017).

As decisões envolvendo ativos intangíveis são frequentes para os gestores do serviço público (Cinca, Molinero & Queiroz, 2003). Para os autores, os órgãos públicos sabem da importância da identificação dos ativos intangíveis, pois reconhecem sua relevância para tomar melhores decisões e buscam demonstrar ao público a qualidade de seus processos de gestão. Porém, diferentemente do setor privado, que mostrou interesse em identificar e mensurar o ativo intangível nas demonstrações contábeis, os organismos do setor público não tem gerado os mesmos esforços nesse sentido. Para os autores, isso é lamentável, uma vez que a intangibilidade está ainda mais presente no setor público do que nas empresas privadas.

A relevância do ativo intangível no setor público ganha destaque em diversos aspectos. Em primeiro lugar, porque na administração pública, ao contrário do setor privado, cujos objetivos principais são a lucratividade e o valor da empresa, existem múltiplos objetivos de natureza não financeira. O segundo ponto, porque mesmo que tanto o setor público quanto o privado usem os mesmos insumos de produção - recursos humanos, conhecimento, dinheiro, matérias-primas e fábricas - o setor público faz uso mais intensivo dos dois primeiros, e estes são intangíveis. Por fim, o produto final da administração pública é um

serviço, o que é essencialmente intangível (Cinca et al., 2003).

O sucesso econômico é cada vez mais baseado na efetiva utilização dos ativos intangíveis, mas, apesar de sua significância, a literatura revela baixo nível de interesse em sua identificação, mensuração e divulgação, especialmente no setor público (Bunget, Blidisel, Feleaga & Popa, 2014).

Dessa forma, houve a necessidade de estabelecer critérios para o tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público, o que ocorreu com a elaboração da NBC TSP 08, emitida em setembro de 2017, justificando assim a necessidade deste estudo. A norma surge no processo de convergência internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, que teve como fundamento o *Public Sector Committee - PSC*, do *International Federation of Accountants - IFAC*, criado em 1986, que, em 1997, iniciou o programa de desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. A partir de 2004, o PSC tornou-se o *International Public Sector Accounting Standards Board*. O novo organismo ficou responsável por emitir normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, promovendo assim convergência internacional nesse segmento.

As mudanças ocorridas na contabilidade pública no Brasil despertam, portanto, o processo de melhoria da qualidade da informação contábil. No processo irreversível de convergência internacional, diversas mudanças geram desafios e ganhos com a implantação das novas normas (Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti, 2015), buscando-se a redução de assimetria entre os países. Por outro lado, é preciso verificar como a administração pública está lidando com esse movimento.

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

Nesse contexto, surge a seguinte questão: qual a percepção dos profissionais de contabilidade do setor público quanto ao conhecimento e aplicabilidade da NBC TSP 08?

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

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

Elementos teóricos da pesquisa

Ativo Intangível

Kaufmann e Schneider (2004) constataram que existe uma grande quantidade de terminologias quanto ao tema. E, apesar do alto nível de interesse de pesquisadores sobre

intangível, não existe um consenso sobre termos e definições. Termos como intangíveis, ativos intangíveis, capital intangível, capital intelectual e propriedade intelectual são utilizados com diferentes definições. Segundo os autores, em alguns casos, as definições permanecem em níveis muito abstratos.

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

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

Na definição de Hendriksen e Van Breda (1999), os ativos intangíveis são bens incorpóreos, que são mais reconhecidos como direitos e serviços, e que podem gerar benefícios econômicos prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados. Nesse sentido, Ludícibus, Martins, Gelbke e Santos (2010) também afirmam que para o reconhecimento do ativo intangível é necessário que o recurso seja controlado pela entidade como resultado de eventos passados e que traga benefícios econômicos futuros prováveis.

Os ativos intangíveis são representados geralmente por alguns tipos específicos, como direitos autorais, patentes, franquias, marcas, *goodwill*, direitos autorais, concessões públicas, direitos de exploração, entre outros (Macêdo & Klann, 2014).

Schmidt e Santos (2009) definem que a maioria dos intangíveis corresponde à definição de ativo e são reconhecidamente relevantes, porém existe a dificuldade de avaliação dos mesmos. Considerando a dificuldade de reconhecimento dos ativos intangíveis, Kaplan e Norton (2004) afirmam que há dificuldade das organizações em gerenciar esses ativos, considerando sua mensuração subjetiva.

Hasprova, Brabec e Rozkovec (2018), relatam que os ativos intangíveis existentes em empresas e outras instituições podem ser definidos por diferentes perspectivas. Cada um deles é aplicável em diferentes

situações, dependendo dos objetivos de definir, reconhecer e mensurar os ativos intangíveis. Portanto, as seguintes perspectivas podem ser distinguidas:

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

Ao definir o ativo intangível no setor público, é importante considerar que boa parte daquilo que a Administração Pública proporciona ou facilita (segurança, crescimento, mobilidade, educação, saúde, etc.) é de natureza intangível e, como tal, não existe uma referência de mercado, isto é, com uma medida de valor que é objetiva, clara e aceita por todos (Crespo, 2018; Cinca et al., 2003).

De acordo com Crespo (2018), o intangível no setor público consiste no ativo não monetário (sem substância física) que permite dar acesso a ativos tangíveis baseados em eventos passados. É um recurso identificável, na qual tanto a organização quanto as partes interessadas (cidadãos) podem esperar um benefício como retorno em longo prazo.

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

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

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

Quadro 1 - Definições normativas para o ativo intangível.
Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

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

Sobre a questão do reconhecimento e mensuração do ativo intangível, Hasprova, Brabec e Rozkovec (2018) verificaram que na prática, existem alguns problemas relativos a esses aspectos. Por exemplo, a especificação exata dos ativos intangíveis, sua classificação ou determinação do momento em que são reconhecidos. Além disso, a mensuração de ativos intangíveis é normalmente complicada, assim como a determinação de sua vida útil. A decisão sobre o reconhecimento de ativos intangíveis geralmente depende da probabilidade de se obter benefícios futuros esperados do investimento nos mesmos.

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

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

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

NBC TSP 08

A contabilidade pública no Brasil é regulamentada por diversos normativos legais que versam sobre os

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

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

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

O quadro 2 demonstra os principais e atuais instrumentos normativos vigentes que orientam a contabilidade pública no Brasil. Para a elaboração deste estudo, será analisada com detalhes apenas a NBC TSP relativa ao ativo intangível no setor público, conforme será apresentado na próxima seção.

Norma	Descrição
Lei nº 4.320/1964	Estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal.
Lei Complementar nº 101/2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
Lei nº 10.180/2001	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.
NBC TSP	São as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela IFAC; e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais.
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 7ª edição - válido a partir do exercício de 2017.

Quadro 2 - Normativos aplicados à contabilidade pública no Brasil.
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), identificadas pela sigla NBC TSP, objetivam aprofundar dispositivos contidos na Lei nº 4.320 (1964), referente à eficácia e à efetividade, especialmente no que se refere ao cumprimento dos objetivos de promover a

integração entre os planos, a implantação de um sistema de custos e o regime de competência também para as receitas. Ou seja, as NBC TSP adotam um viés de transição da cultura orçamentária para uma cultura mais patrimonial (Ravanello, Marcuzzo & Frey, 2015).

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

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

A figura 1 representa a hierarquia de observância das normas contábeis aplicadas ao setor público no Brasil:

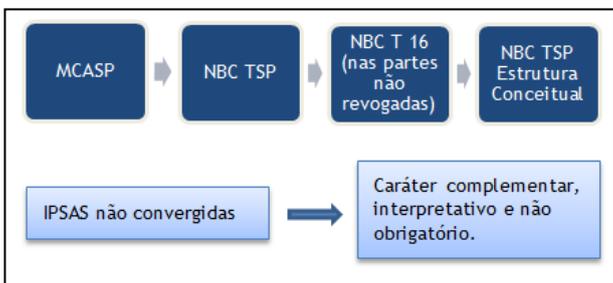


Figura 1: Ordem de observância das normas contábeis aplicadas ao setor público no Brasil.

Fonte: Adaptado de Ministério da Fazenda (2018).

De acordo com a norma, para que um ativo intangível no setor público seja identificável, dependerá se o mesmo é controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso não atenda as definições da norma, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna será reconhecido como despesa (CFC, 2017). Neste âmbito, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público coloca as entidades públicas sob a obrigação de reconhecer ativos intangíveis no balanço, atendendo a três atributos críticos de identificabilidade, controle e benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço (Bunget et al., 2014).

Para o reconhecimento de um ativo intangível no setor público, é necessário atender aos critérios de definição definidos na norma. É preciso, portanto, que a entidade demonstre que o bem atenda a definição de ativo intangível e aos critérios de reconhecimento, que serão somente se for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados relacionados ao ativo sejam gerados para a entidade e

se o custo ou valor justo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

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

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

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

Por fim, o processo de adoção completa da nova norma consiste num grande desafio por parte dos profissionais. Nesse sentido, Bunget et al. (2014) verificou alguns estágios importantes para chegar a completa adoção e divulgação das práticas relacionadas ao ativo intangível no setor público, conforme figura 2:

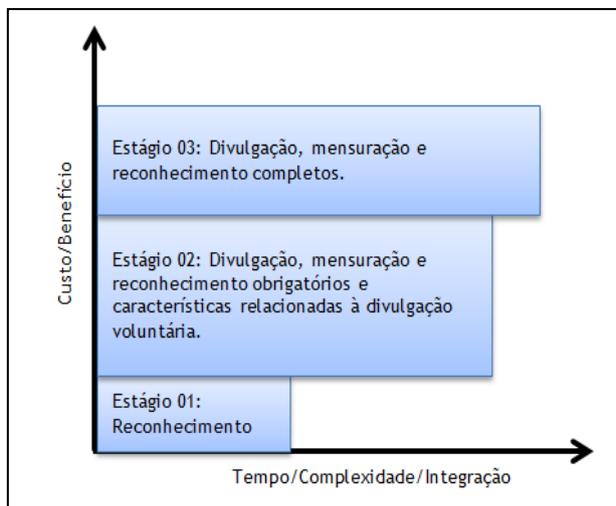


Figura 2: Etapas de desenvolvimento no processo de medição e reconhecimento de ativos intangíveis na administração pública.

Fonte: Adaptado de Bunget et al. (2014).

De acordo com o autor, verifica-se que para que haja a *full disclosure* é necessário incorrer no consumo de recursos, como tempo e recursos humanos, considerando aspectos relacionados ao custo benefício da informação. A combinação desses elementos torna a adoção completa da norma um grande desafio para os profissionais.

Estudos Anteriores

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

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

O estudo de Cinca, Molinero e Queiroz (2003) buscou discutir a identificação e mensuração de ativos intangíveis no setor público. A metodologia consiste em um estudo de caso: a prestação de serviços através da Internet por municípios espanhóis. O escalonamento multidimensional e técnicas multivariadas identificam três ativos intangíveis relacionados ao capital estrutural externo: serviço, imagem e transparência.

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

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

Levando em consideração o ativo intangível no setor público, o estudo de Macêdo e Klann (2014), sobre a NBCASP nas unidades da federação do Brasil, identificou que no exercício de 2011 houve um grande avanço quanto ao registro do intangível por parte dos entes públicos. No entanto, destacaram que a evidenciação de valores na conta que registra o ativo intangível ainda não ocorria na maioria dos Estados, pelo fato de que os entes não sabem identificar se há ou não intangível no seu patrimônio.

Stradioto (2017) desenvolveu um estudo sobre a evidenciação dos ativos intangíveis dos municípios que fazem parte do Conselho Regional de Desenvolvimento (COREDE), analisando se os balanços divulgados seguem as normas de divulgação constantes no MCASP. O estudo concluiu que apesar dos avanços quanto à normatização, os órgãos ainda não cumpriam as exigências, prejudicando a adequação das práticas contábeis e consequentemente o nível de disclosure.

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

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

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

Considerando as pesquisas apresentadas anteriormente e relacionando-as com o objetivo proposto, busca-se neste estudo analisar a percepção dos profissionais de contabilidade das Universidades Federais quanto à aplicação da norma que trata da avaliação e mensuração de ativos intangíveis no setor público.

Elementos metodológicos da pesquisa

A pesquisa é classificada, quanto aos objetivos, como sendo de caráter descritivo. Sobre pesquisas descritivas, Gil (1999) afirma que elas são adequadas para o estudo de fenômenos práticos. Raupp e Beuren (2006) destacam que pesquisas descritivas têm sido adotadas para análise e descrição de problemas contábeis. Quanto à abordagem, a pesquisa enquadra-se como quantitativa. Silva (2006) considera que abordagens quantitativas são apropriadas no contexto de pesquisas descritivas, pois buscam identificar relações entre as variáveis consideradas.

Para cumprir o objetivo, foi aplicado um questionário, adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015), o qual foi dividido em

Ativo intangível no setor público...

três blocos com questões sobre (1) perfil do profissional, (2) grau de conhecimento e aplicação da norma, (3) utilidade/retorno da aplicação da norma, conforme quadro 3:

Bloco	Questões	Escala
Bloco 01	1-Qual o cargo do servidor?	Nominal
	2-Qual instituição trabalha?	Nominal
	3-Qual o tempo de experiência no serviço público?	Intervalar
	4-Qual o seu grau de formação acadêmica?	Nominal
Bloco 02	5-Qual o seu grau de conhecimento quanto a aplicação da norma NBC TSP 08 - Ativo Intangível?	Likert
	6-Qual o nível de aplicabilidade dos critérios da norma NBC TSP 08 - Ativo Intangível na instituição em que trabalha?	Intervalar
	7-Já participou de algum evento/treinamento sobre o ativo intangível no setor público?	Intervalar
	8-Qual o grau de dificuldades quanto à adoção da norma no seu departamento?	Likert
	9-Você acredita que a estrutura do sistema de informação da Instituição é suficiente para a aplicação da norma?	Nominal
Bloco 03	10-Você acredita que a adoção dos critérios da norma trará algum benefício para o setor público?	Nominal
	11-Você acredita que a informação sobre ativo intangível tem alguma importância para a sua Instituição?	Nominal

Quadro 3 - Composição do questionário aplicado à pesquisa

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

O universo pesquisado abrangeu 63 instituições federais de ensino superior. O período de respostas aos questionários compreendeu entre os dias 04 e 22 de junho de 2018. O questionário foi elaborado através da ferramenta disponibilizada pelo *Google Docs®* e enviados através de e-mails para os contadores e técnicos em contabilidade dos departamentos contábeis das instituições federais. Também foram realizados contatos telefônicos com os servidores. Do universo, foram obtidas respostas de 24 instituições que responderam ao questionário, cuja composição pode ser observada no quadro 4:

Órgão	Profissional
Universidade Federal de Pernambuco	Contador
Universidade Federal Fluminense	Contador
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	Contador
Universidade Federal do Sul da Bahia	Contador
Universidade Federal Rural da Amazônia	Contador
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	Contador
Universidade Federal de Alfenas	Contador
Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	Contador
Universidade Federal de Juiz de Fora	Contador
Universidade Federal de Santa Maria	Contador

Universidade Federal de Itajubá	Contador
Universidade Federal do Pará	Contador
Universidade Federal do Oeste da Bahia	Contador
Universidade Federal Rural do Semiárido	Contador
Universidade Federal de Uberlândia	Contador
Universidade Federal do Tocantins	Contador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	Contador
Universidade Federal do Cariri	Contador
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	Contador
Universidade Federal do Triângulo Mineiro	Contador
Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	Contador
Universidade Federal de Itajubá	Contador
Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco	Técnico em Contabilidade
Universidade Federal Rural de Pernambuco	Técnico em Contabilidade
Total	24

Quadro 4: Amostra da pesquisa.

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Após a coleta dos dados, procedeu-se com a tabulação destes com o objetivo de se obter as frequências das respostas. Para a análise dos dados foi utilizada estatística descritiva para todas as variáveis.

Em seguida, dois testes estatísticos não paramétricos foram utilizados para análise das variáveis, considerando a taxa de resposta obtida: o teste U de Mann Whitney e o Coeficiente de Correção de Spearman.

O teste de Mann-Whitney é um teste não paramétrico indicado para comparar duas populações e não assume normalidade. De acordo com D`Hainaut (1997), o teste é destinado a avaliar se duas amostras independentes são significativamente diferentes, aplicando-se a dados métricos ou a ordens. Para Martins (2006), este teste é uma alternativa ao teste t. Silver (2006) vai além, ao afirmar que ele pode ser adotado para analisar diferenças entre dois grupos nos casos em que as variáveis sejam representadas em escalas ordinais.

A correlação de Spearman é uma técnica não paramétrica para avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis, quando os dados se dispõem em postos, sendo que o objetivo do cálculo de um coeficiente de correlação é determinar até que ponto dois conjuntos de postos concordam ou discordam (Stevenson, 2001).

De acordo com Bisquerra, Sarriera e Martinez (2004), este teste também é conhecido como teste de correlação ordinal de Spearman, uma vez que ele requer que as variáveis consideradas sejam expressas pelo menos em escala ordinal.

Apresentação e discussão dos resultados

Inicialmente, foram verificados os perfis profissionais dos respondentes, conforme apresentado nas tabelas 01, 02 e 03. A análise das características buscou definir qual o cargo ocupado pelo respondente, qual a sua formação acadêmica e tempo de experiência no serviço público.

Os resultados indicaram que a grande maioria dos servidores que atuam no departamento contábil das Universidades Federais pesquisadas são contadores e pós-graduados, o que indica um nível de especialista desses profissionais. Já o tempo experiência no serviço público variou consideravelmente, sendo que 16,7% possuem alto nível de experiência com mais de 20 anos de atuação, enquanto 25% têm até 05 anos de experiência.

Tabela 1: Cargo dos respondentes da pesquisa

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

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Considerando os dados correspondentes ao perfil dos respondentes, nota-se que além da maioria dos profissionais ser composta de especialistas, 50% possuem mais de 10 anos de experiência.

Tabela 2: Tempo de Experiência

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

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

No entanto, a norma é bastante recente, o que indica que apesar do perfil experiente, os profissionais devem buscar qualificação, principalmente no que tange à implantação da nova norma, obrigatória a partir de primeiro de janeiro de 2019.

Tabela 3: Formação Acadêmica

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

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

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

A primeira questão desse bloco indagava, através de uma escala tipo Likert que variava de 1 (nível de conhecimento muito fraco) até 5 (nível de conhecimento muito bom), sobre o grau de conhecimento quanto à aplicação da norma NBC TSP 08. Os resultados podem ser visualizados na tabela 4:

Tabela 4: Grau de conhecimento quanto à aplicação da NBC TSP 08

Muito Fraco	Fraco	Razoável	Bom	Muito Bom	Total
2 (8,3%)	2 (8,3%)	10 (41,7%)	7 (29,2%)	3 (12,5%)	24 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com os dados da pesquisa, constata-se que o grau de conhecimento com relação à aplicação da nova norma situa-se entre razoável (41,7%) e bom (29,2%), conforme apresentado na tabela 4. No entanto, reitera-se que na análise do perfil dos respondentes verificou-se que a maioria dos profissionais possui experiência acima de 10 anos e são especialistas, revelando a oportunidade de cursos, treinamentos e incentivos a estes profissionais, mesmo considerando que 70,9% possuem um grau de conhecimento no patamar entre razoável e bom.

A segunda questão desse bloco indagava sobre o nível de aplicabilidade da norma NBC TSP 08 na instituição. Para isso, foi usada uma escala tipo Likert que variava de 1 (nível de aplicabilidade muito fraco) até 5 (nível de aplicabilidade muito bom). O nível de aplicabilidade dos critérios estabelecidos nos itens da NBC TSP 08 nas instituições encontra-se no patamar entre fraco (20,8%) e razoável (54,2%), conforme demonstrado na tabela 05:

Tabela 5: Nível de aplicabilidade da NBC TSP 08

Muito Fraco	Fraco	Razoável	Bom	Muito Bom	Total
3 (12,5%)	5 (20,8%)	13 (54,2%)	3 (12,5%)	0 (0,0%)	24 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Percebe-se que os servidores ainda não possuem um grau de conhecimento ideal da nova norma, bem como não estão aplicando os conceitos sobre ativo intangível no setor público às instituições a qual exercem a profissão. Observa-se que 87,5% dos servidores percebem que a norma ainda se encontra com nível de aplicabilidade nas instituições que variam entre muito fraco e razoável. A edição recente do normativo obrigatório sobre ativos intangíveis aplicados ao setor público também pode contribuir para sua falta de aplicação. Por outro lado, é preciso que haja atenção destes profissionais ao prazo para aplicação da norma nas instituições, pois a falta de prioridade ou até mesmo a dificuldade da gestão pública em atender novas regras contábeis pode afetar a qualidade da informação contábil divulgada.

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

profissionais sobre o tema. O grau de complexidade de aplicação da nova norma quanto aos critérios de reconhecimento, mensuração e amortização exigem adequado grau de conhecimento técnico por parte dos profissionais das IFES e dos demais órgãos públicos.

Ainda no segundo bloco, foi analisado se o profissional teria alguma dificuldade para adotar a norma na instituição em que atua. Esta análise foi realizada através de uma escala Likert que variou de 01 ponto (nível de dificuldade muito alto) até 05 pontos (nível de dificuldade muito baixo), conforme dados da tabela 06:

Tabela 6: Grau de dificuldade para adoção da NBC TSP 08 na IFES

Muito Alto	Alto	Razoável	Baixo	Muito Baixo	Total
0 (0,0%)	4 (16,7%)	9 (37,5%)	8 (33,3%)	3 (12,5%)	24 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os dados obtidos demonstraram que a maioria dos profissionais acredita que o grau de dificuldade para adoção da norma na instituição é entre razoável (37,5%) e baixo (33,3%). Conforme verificado na análise do perfil dos profissionais e do grau de conhecimento da norma, depreende-se que deve haver incentivos nas IFES no intuito de capacitar os profissionais de contabilidade, permitindo assim que as instituições possam adotar a norma dentro dos prazos legais.

A última questão do segundo bloco verificou se os servidores acreditam que a estrutura do sistema de informação da instituição é ou não suficiente para a aplicação da norma. Nesse caso os servidores apenas responderam entre “sim” e “não”, conforme tabela 07:

Tabela 7: Sistema de informação da instituição é suficiente para dar suporte à aplicação da norma.

Respostas	Frequência	Percentual (%)
Sim	6	25%
Não	18	75%
Total	24	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O resultado da amostra demonstrou que 75% dos servidores acreditam que a estrutura do sistema de informação não contempla uma estrutura capaz de facilitar a adoção da nova norma, o que revela também a necessidade de o sistema ser capaz de registrar e processar informações acerca do ativo intangível de maneira mais eficiente. Nesse caso em específico, é preciso apoio institucional para adequar os sistemas de informação, evitando o surgimento de um entrave operacional que dificulte o cumprimento da norma.

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

A primeira questão procurou verificar se o servidor acreditava que a adoção da norma traria algum benefício para o setor público de um modo geral, conforme tabela 08:

Tabela 8: A adoção dos critérios da norma trará algum benefício para o setor público

Respostas	Frequência	Percentual (%)
Sim	19	79%
Não	-	-
Não Sabe	5	21%
Total	24	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os resultados indicaram que a maioria dos servidores (79%) acredita que a norma trará benefícios ao setor, enquanto 21% não soube responder. Esse resultado traduz a importância que a norma tem em termos de relevância da informação sobre o ativo intangível aplicado ao setor público. Os servidores reconhecem a importância dos intangíveis como recursos das entidades governamentais que precisam ser evidenciados e mensurados, permitindo que os usuários da informação contábil possam analisar as informações referentes a este item do ativo não circulante.

A adoção dos critérios da NBC TSP 08 para o ativo intangível fornece informação contábil completa ao alcançar esse item do balanço, evidenciando itens que não eram regulados por norma específica voltada para o setor público no Brasil, além de promover a convergência às normas internacionais de contabilidade.

O resultado nesse item da pesquisa aliada à normatização recente desse item do balanço consubstancia a preocupação que os profissionais de contabilidade e o setor público têm em gerar informação contábil transparente acerca dos ativos intangíveis. A normatização e consequente uniformização na identificação, reconhecimento, mensuração e baixa desses ativos contribuem para a geração de informação fidedigna.

A segunda questão do bloco questionava se o servidor acreditava que a informação sobre ativo intangível teria alguma importância para instituição em que o mesmo atua, conforme tabela 09:

Tabela 9: A informação sobre ativo intangível tem alguma importância para a sua Instituição

Respostas	Frequência	Percentual (%)
Sim	22	92%
Não	1	4%
Não Sabe	1	4%
Total	24	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A maioria (92%) também demonstrou que as informações sobre ativo intangível são importantes para a instituição de ensino que atuam, muito embora o nível de aplicação da norma ainda seja consideravelmente baixo conforme visto

anteriormente. As IFES, assim como as demais entidades do setor público, devem aplicar os procedimentos estabelecidos pela norma a partir de 1º de janeiro de 2019.

Nesse sentido, informações sobre gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento e atividades de pesquisa e desenvolvimento deverão ser analisadas sob a égide da nova norma, buscando assim gerar informações úteis, transparentes e consistentes aos usuários, sendo que o reconhecimento dos servidores quanto à importância da norma pode facilitar a adoção da mesma nas instituições.

Assim, o resultado do terceiro bloco de perguntas revelou que os servidores estão cientes dos benefícios que a NBC TSP 08 pode trazer para fins de avaliação, classificação e mensuração dos ativos intangíveis no setor público. A informação sobre intangível também foi considerada importante para as instituições federais de ensino da amostra, pois são capazes de promover a qualidade da informação contábil, além da convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Em seguida, foram efetuados os testes estatísticos não paramétricos, na qual foram utilizadas oito variáveis.

Para analisar a significância das relações entre as variáveis, foi considerado o Coeficiente de Correlação de Spearman, sendo cinco variáveis selecionadas: 1) Tempo de experiência; 2) Formação acadêmica; 3) Grau de conhecimento quanto à aplicação da norma NBC TSP 08; 4) Nível de aplicabilidade dos critérios da norma NBC TSP 08; 5) Dificuldades quanto à aplicação da norma. Os resultados dos testes constam na tabela 10:

Tabela 10: Análise da significância das relações entre as características e percepções dos respondentes quanto à adoção da norma NBC TSP 08

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Tempo de experiência (1)	1,00	0,10	0,24	0,11	0,13
Formação acadêmica (2)	0,10	1,00	0,41	0,02	-0,22
Conhecimento quanto à aplicação da norma NBC TSP 08 (3)	0,24	0,41	1,00	0,13	0,04
Nível de aplicabilidade dos critérios da norma NBC TSP 08 (4)	0,11	0,02	0,13	1,00	-0,14

Dificuldades quanto à adoção da norma (5)	0,13	-0,22	0,04	-0,14	1,00
---	------	-------	------	-------	------

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O teste demonstrou que dentre as variáveis analisadas, somente existe correlação significativa entre a formação acadêmica do respondente (2) com o grau de conhecimento quanto à aplicação da NBC TSP 08 (3), tendo, portanto, significância identificada conforme destaque em vermelho na tabela ($p = 0,05$).

Nesse sentido, de acordo com os dados da pesquisa, existe relação entre a formação acadêmica do profissional em contabilidade com o nível de conhecimento para aplicar a norma nas instituições, o que faz deduzir que profissionais mais instruídos estão mais capacitados para aplicar a norma. É importante levar em conta que 70,9% possuem um grau de conhecimento no patamar entre razoável e bom, o que pode facilitar a adoção da norma nas instituições de ensino pesquisadas.

Muito embora, ainda nessa relação, é importante frisar que os profissionais ainda carecem de treinamentos direcionados à aplicação da nova norma, conforme foi discutido. Apesar de a formação acadêmica ter relação com o grau de aplicação da norma, treinamentos e cursos focados e direcionados na adoção da norma trazem mais segurança para fins de *compliance* nas universidades.

As demais variáveis selecionadas para o teste (tempo de experiência, conhecimento quanto à aplicação da norma e dificuldades quanto à adoção da norma) não obtiveram p com significância nos testes aplicados.

Dando sequência aos testes estatísticos, três variáveis (suporte do sistema de informação para a aplicação da norma; benefícios da adoção da norma para o setor público; e importância da informação do ativo intangível para a instituição) foram utilizadas para analisar a significância de suas respectivas relações com as cinco variáveis usadas na primeira análise através do teste de Mann Whitney U. A tabela 11 demonstra os resultados obtidos com o teste:

Tabela 11: Análise da significância entre as características e percepções dos respondentes quanto à adoção da norma NBC TSP 08 considerando sua aplicabilidade institucional

	Suporte do SI para aplicação da norma.	Benefícios da adoção da norma para o setor público.	Importância da informação sobre ativo intangível para a instituição.
Tempo de experiência.	0,37	0,28	1,00
Formação acadêmica.	0,59	0,07	0,56

Conhecimento quanto à aplicação da norma NBC TSP 08.	0,97	0,00	0,87
Nível de aplicabilidade dos critérios da norma NBC TSP 08.	0,04	0,17	0,16
Dificuldades quanto à adoção da norma.	0,11	0,50	0,10

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Dentre as variáveis analisadas, verificou-se que a variável “Benefícios da adoção da norma para o setor público” possui significância quando em relação à variável “Conhecimento quanto à aplicação da norma” ($p = 0,00$). O resultado do teste indica que a percepção do grau de conhecimento dos profissionais quanto à aplicação da norma tem relação com a percepção quanto aos benefícios que a norma é capaz de trazer para o setor público de um modo geral. Embora a norma seja bastante recente, os benefícios que ela pode trazer para a informação contábil das instituições universitárias analisadas são percebidos pelos profissionais.

Outra relação significativa foi entre a variável “Suporte do SI para a aplicação da norma” e “Nível de aplicabilidade dos critérios da norma NBC TSP 08” ($p = 0,04$). O resultado indica que existe uma relação entre a percepção de um suporte adequado do sistema de informação das instituições com o nível de aplicabilidade da norma. Conforme visto na tabela 7, 75% dos servidores percebem que o sistema de informação ainda não é adequado o suficiente para dar suporte à aplicação da norma.

O resultado da relação significativa obtido com o teste reforça ainda mais a necessidade de um sistema capaz de auxiliar os profissionais de contabilidade na adequada aplicação da norma, registrando e processando as informações a cerca do ativo intangível das universidades analisadas no estudo.

Com relação às demais variáveis analisadas, não houve relação significativa quando da aplicação dos testes.

Considerações Finais

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

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

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

O correto reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos intangíveis são aptos a contribuir para o processo de *accountability* e traz mais transparência à utilização dos recursos públicos.

Durante a pesquisa foi constatado que os profissionais reconhecem essa importância e que a aplicação da norma pode contribuir na geração de informação útil para tomada de decisão nas instituições em que exercem suas atividades, tendo em vista que os ativos intangíveis são contabilizados em todas as instituições.

A aplicação dos testes estatísticos também evidenciaram alguns pontos importantes quanto ao resultado da pesquisa.

Primeiramente, o teste de correlação de Spearman evidenciou a relação significativa entre duas variáveis da pesquisa: a formação acadêmica dos servidores e o grau de conhecimento quanto à aplicação da nova norma nas instituições. Essa relação evidenciou que os profissionais com melhor formação podem contribuir para a melhor aplicabilidade da norma, muito embora a taxa dos servidores que realizaram cursos ou treinamentos sobre a norma tenha sido tão reduzida.

É importante que os órgãos adotem uma postura no sentido de capacitar seus servidores, preparando-os tempestivamente para que haja o adequado *compliance*. A combinação entre profissionais com alto grau de formação acadêmica e devidamente treinados trará grandes contribuições na geração de informação contábil de qualidade.

Em seguida, a aplicação do teste de Mann Whitney U permitiu analisar a significância de relações entre as variáveis, na qual dois resultados obtiveram significância.

No primeiro caso, foi analisado que a variável “Benefícios da adoção da norma para o setor público” possui relação significativa com o grau de conhecimento quanto à aplicação da norma. A contribuição que a nova norma traz para a contabilidade no setor público foi percebida pelos profissionais, na qual respondentes com maior grau de conhecimento sobre a norma podem ter essa percepção mais evidente. Essa percepção é importante, ao passo que profissionais capacitados e cientes dos benefícios da norma podem facilitar o processo de adoção da norma.

No segundo caso, a relação também foi significativa quanto à variável “suporte do SI para a aplicação da norma” e o nível de aplicabilidade dos critérios da nova norma. Nesse sentido, os sistemas de informação precisam ser compatíveis com a nova norma, contribuindo para que o nível de aplicabilidade da norma seja adequado. Neste aspecto, foi constatado que a maioria dos profissionais (75%) acredita que o sistema de informação das instituições ainda não é adequado o bastante para que a norma seja devidamente cumprida. O resultado do teste evidencia essa relação.

Portanto, o processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público exige o aprimoramento e atualização dos profissionais do setor público de um modo geral. Ficou evidente a percepção positiva dos profissionais, seja para o setor público de um modo geral, seja para a instituição a qual exercem a profissão. Por outro lado, é necessário que a gestão ofereça estrutura em termos de capacitação e sistemas de informação para a adequada aplicação dos critérios normativos que são, muitas vezes, complexos.

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

Outro ponto a ser considerado diz respeito à subjetividade da norma. Apesar das regras contábeis que estabelecem critérios em relação à mensuração, reconhecimento e divulgação dos ativos intangíveis, fatores subjetivos podem entrar em cena, permitindo que valores atribuídos sejam registrados incorretamente ou até mesmo manipulados, especialmente para os casos envolvendo marcas, patentes e demais pesquisas. A medição subjetiva pode gerar informações de má qualidade para as partes interessadas (agentes internos, fornecedores e sociedade), surgindo assim um problema significativo.

No setor público, a falta de informação e destaque dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis também levará a distorções e medições de desempenho incompletas ou fora da realidade. O custo benefício para mensuração e divulgação da informação contábil referente ao ativo intangível também deverá ser levado em conta no setor público.

Ressalte-se que o presente estudo foi aplicado a um segmento específico do setor público, sendo recomendado o estudo da percepção e/ou aplicação da NBC TSP 08 em outros segmentos públicos, como em outros órgão do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário.

Assim, a pesquisa também foi limitada ao ser aplicada apenas aos profissionais de contabilidade do Poder Executivo, mais especificamente das

Universidades Federais, deixando em aberto a possibilidade para resultados diferenciados quando da aplicação do estudo em outros segmentos da administração pública. Além disso, também ocorreu a limitação de 38% da taxa de resposta, na qual foram realizadas análises com testes estatísticos não paramétricos.

Sugere-se, portanto, que pesquisas mais abrangentes sobre a aplicação da norma sejam aplicadas nas demais instituições públicas, incluindo os demais Poderes, sendo necessário ampliar a amostra a fim de obter resultados mais robustos. Considerando a edição recente da norma, muitos estudos a cerca da mesma podem ser realizados.

Referências

- Almeida, A. S., (2015). *A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica*. (Dissertação de mestrado). Universidade do Minho, Braga, Portugal. Recuperado em 15 de maio, 2018, de <http://repositorium.sdum.uminho.pt>.
- Beuren, I. M. (Coord.) (2009). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Bisqueria, R., Sarriera, J. C., Martínez, F. (2004). *Introdução à estatística*. Porto Alegre: Artmed.
- Bunget, O.C., Blidisel, R.G., Feleaga, L. & Popa, I.E. (2014). Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities, *E+MEkonomie a Management*, 17(3), 136-151. Retrieved may 15, 2018 from <https://search.proquest.com/openview/6faa5d067f2fe1a92ee4ac9c7cd82963/1?pq-origsite=gscholar&cbl=39163>.
- Cavalcante, G. M., Aquino, M. M. F., Israel, S. M. B. & Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público - NBC TSP 16.10. RIC - *Revista de Informação Contábil*, 11(2), 1-18. Recuperado em 16 de maio, 2018 de <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/230377>.
- Cinca, C. S., Molinero, C. M., Queiroz, A. B. (2003). The measurement of intangible assets in public sector using scaling techniques, *Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 249-275, Retrieved jun. 30, 2019 from <https://doi-org.ez16.periodicos.capes.gov.br/10.1108/14691930310472857>.
- Crespo, M. J. C. (2018). En busca de un marco para medir el valor intangible de la gestión pública - análisis de casos prácticos de evaluación del “valor público”. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, 19. Retrieved may 10, 2019 from <https://www.redalyc.org/jatsRepo/2815/281556727005/html/index.html>.
- D'Hainaut, L. (1997). *Conceitos e métodos da estatística*. (2 ed.) Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian..
- Farias, S., Will, A. R. & Flach, L. (2012, novembro). A adoção dos procedimentos de avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão: um estudo sobre as Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19. Recuperado

em 17 de maio, 2018 de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/292>.

Gerpott, T. J., Thomas, S. E. & Hoffmann, A. P. (2008). Intangible asset disclosure in the telecommunications industry, *Journal of Intellectual Capital*, 9(1), 37-61. Retrieved may 12, 2018 from <https://doi.org/10.1108/14691930810845795>

Gil, A. C. (1999). Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ed. São Paulo: Atlas.

Hasprová, O., Brabec, Z., & Rozkovec, J. (2018). Intangible assets disclosed by public universities in Czech Republic. *Journal of International Studies*, 11(1), 67-79. Retrieved may 12, 2018 from doi:10.14254/2071-8330.2018/11-1/5

Hendriksen, E. S. & Van Breda (1999), M. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

Iudícibus, S., Martins, E., Gelbcke, E. R. & Santos A. (2010). *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FINEC/AFI. São Paulo: Atlas.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps: converting intangible assets into tangible outcomes*. A Harvard Business School Publishing Corporation.

Kaufmann, L.; Schneider, Y. (2004). Intangibles: a synthesis of current research. *Journal of Intellectual Capital*, 5(3), 366-388. Retrieved may 18, 2018 from <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/14691930410550354>.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 12 de maio, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm.

Lei Complementar nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Recuperado em 12 de maio, 2018 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm.

Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado em 12 de maio, 2018 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm.

Lei nº 4.320, 17 de março de 1964 (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em 12 de maio de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm.

Macêdo, F.F & Klann, R.C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil.

Revista Ambiente Contábil, 6(1), 253-272. Recuperado em 18 de maio de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249>.

Mapurunga, P. V., Meneses, A. F. & Peter, M. G. (2011). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade dos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle*, 9(1), 87-107. Recuperado em 18 de maio de <http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/100>.

Marques, J. A., Santos, R. F. & Gouveia, V. A. (2011). Análise da evidenciação do ativo intangível nas demonstrações contábeis. *Pensar Contábil*, 13(52), 45-54. Recuperado em 18 de maio de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1194>.

Martins, G. de A. (2006). *Estatística geral e aplicada*. 3ed. São Paulo: Atlas.

Ministério da Fazenda (2017). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. (7ª ed.). Recuperado em 13 de maio, 2018 de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>

_____. (2018). *Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Panorama Geral*. Recuperado em 13 de maio, 2018 de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/566752/M%C3%B3dulo5+-+Estrutura+Conceitual+-+Parte+I+-+Panorama+Geral.pdf/3d09e0e5-ccb7-4347-88a4-715dbf867d3f>

Moura, S. F., Ferreira, F. N. H., Sousa, J. L. R. & Ponte, V. M. R. (2005). O valor do intangível em Instituições de Ensino Superior: um enfoque no capital humano. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, 7(18), 60-71. Recuperado em 19 de maio, 2018 de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/6463/o-valor-do-intangivel-em-instituicoes-de-ensino-superior--um-enfoque-no-capital-humano>

Nascimento, J. O., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M. & Arnosti, J. C. M. (2015, setembro). A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil, 6. Recuperado em 11 de maio, 2018 de http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/80_16.pdf.

Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 08 (2017). Ativo Intangível. Recuperado em 12 de maio, 2018 de <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>.

Padrtová, M. (2013). Use of Accounting of Internally Generated Intangible Assets at Public Universities in the Czech Republic. *Littera Scripta*. 6(2), 104-113. Retrieved may 10, 2018 from <https://www.infona.pl/resource/bwmeta1.element.desklight-f0d47b30-3663-4555-8bbb-835dfa9c9837>.

Piccoli, M. R. & Klann, R.C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448. Recuperado em 10 de maio, 2018 de <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/410>.

Polo, F.C. & Rodríguez, C.R. (2017). Content analysis within intangible assets disclosure: a structured literature review, *Journal of Intellectual Capital*, 18(3), 506-543. Retrieved may 10, 2018 from <https://doi.org/10.1108/JIC-11-2016-0123>.

Pronunciamento Técnico CPC-04 (2010) Ativo Intangível. Recuperado em 12 de maio, 2018 de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>.

Ravanello, M., Marcuzzo, J. L. & Frey, M. R. (2015). Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista do CEPE*, 42, 114-131, Recuperado em 12 de maio, 2018 de <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/4818/4502>

Raup, F. M.; Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: Beuren, I.M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3ed. São Paulo: Atlas.

Rosa, F.S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidade y Negocios*, 10(19), 27-42. Recuperado em 17 de maio, 2018 de <http://www.redalyc.org/pdf/2816/281642519003.pdf>.

Silva, A. C. R. da. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. 2ed. São Paulo: Atlas.

Silver, M. (2006). *Estatística para administração*. São Paulo: Atlas.

Stevenson, W. J. (2001). *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra.

Stradioto, J. P. (2017, dezembro). A evidenciação dos ativos intangíveis do COREDE da região central do rio grande do sul. *Anais do Congresso Brasileiro de Engenharia de Produção*, Ponta Grossa, PR, Brasil, 7. Recuperado em 12 de maio, 2018 de www.aprepro.org.br/conbrepro/2017/down.php?id=2848&q=1,

Schmidt, P. & Santos, J. L. (2009). *Avaliação de ativos intangíveis* (2a ed.). São Paulo: Atlas.