

EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NO BRASIL E NA AUSTRÁLIA SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA RELEVÂNCIA CULTURAL DA CONTABILIDADE¹

EVIDENCE OF INTANGIBLE ASSETS IN BRAZIL AND AUSTRALIA UNDER THE PERSPECTIVE OF THE THEORY OF THE CULTURAL RELEVANCE OF ACCOUNTING

Evelini Lauri Morri Garcia²

Doutoranda em Administração pela Universidade Estadual de Maringá

evelinlaurimorri@hotmail.com

orcid.org/0000-0003-4321-8643

Leonardo Pestana Legori

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá

leonardopl@outlook.com

orcid.org/0000-0002-4169-2336

Simone Leticia Raimundini Sanches

Doutora em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá

sraimundini@uem.br

orcid.org/0000-0002-7363-2573

Valter da Silva Faia

Doutorando em Administração pela Universidade Estadual de Maringá

valterfaia@gmail.com

orcid.org/0000-0002-9320-1885

RESUMO

Objetivo: Avaliar as diferenças nas práticas de evidenciação dos ativos intangíveis, conforme especificações das IFRS, em empresas brasileiras e australianas.

Fundamento: Os ativos intangíveis possuem relativa subjetividade que dificulta a estimação dos seus futuros benefícios econômicos. Apesar da exigência de divulgação destas informações, existe baixa adesão ao CPC 04, o que pode ser investigado comparando a divulgação brasileira com países culturalmente distintos, como a Austrália. Esta perspectiva é amparada pela Teoria da Relevância Cultural na Contabilidade, proposta por Gray (1988).

¹ Artigo recebido em: 10/08/2017. Revisado por pares em: 21/10/2017. Reformulado em: 27/10/2017. Recomendado para publicação em: 27/10/2017 por Adriana Fernandes de Vasconcelos (Editora Adjunta). Publicado em: 02/11/2017. Organização responsável pelo periódico: UFPB.

² Endereço: Av. Colombo, 5790 - Zona 7, Maringá - PR, 87020-900.

DOI: <http://dx.doi.org/10.18405/recfin20180101>

Os autores agradecem às contribuições dos debatedores e demais pessoas presentes nas discussões do presente artigo, apresentado no XI Congresso Anpcont, em Belo Horizonte, 2017.

Método: A amostra é composta por 6 empresas listadas na BM&FBovespa e 10 empresas da *Australian Securities Exchange*, pertencentes ao setor de Tecnologia da Informação, subsetor de Programas e Serviços. O nível de evidenciação de ativos intangíveis foi identificado por meio de análise de conteúdo das demonstrações financeiras do exercício de 2015, com base nas exigências da IAS 38. A diferença de médias foi feita pelo Teste U de Mann-Whitney.

Resultados: O nível médio de evidenciação de ativos intangíveis de empresas australianas foi de 52,73% e das empresas brasileiras foi de 43,18%. Este resultado atende a expectativa de maior evidenciação pelas empresas australianas, defendida pela Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade de Gray (1988). Contudo, o pressuposto de que a cultura da Austrália influi em alta transparência não foi verificado.

Contribuições: Discute a compreensão do exercício da contabilidade a partir de preceitos comportamentais locais, ampliando noções empíricas a partir da Relevância Cultural, uma abordagem teórica pouco debatida. Suscita questionamento quanto à postura dos órgãos brasileiros emissores de normas contábeis sobre ações empregadas a fim de adaptar as tendências brasileiras oriundas da cultura ao atendimento das IFRS.

Palavras-chave: Ativo Intangível. Evidenciação. Cultura.

ABSTRACT

Objective: To evaluate the differences in the disclosure practices of intangible assets, according to IFRS specifications, in Brazilian and Australian companies.

Rationale: Intangible assets have relative subjectivity that makes it difficult to estimate their future economic benefits. Despite the requirement to disclose this information, there is low adherence to CPC 04, which can be investigated by comparing the Brazilian dissemination with culturally distinct countries, such as Australia. This perspective is supported by the Theory of Cultural Relevance in Accounting, proposed by Gray (1988).

Method: The sample consists of 6 companies listed on the BM & FBovespa and 10 companies of the Australian Securities Exchange, belonging to the Information Technology sector, subsector of Programs and Services. The level of disclosure of intangible assets was identified by analyzing the content of the financial statements for the year 2015, based on the requirements of IAS 38. The difference in means was made by the Mann-Whitney U test.

Results: The average level of disclosure of intangible assets of Australian companies was 52,73% and Brazilian companies was 43,18%. This result meets the expectation of greater disclosure by Australian companies, supported by Gray's Theory of Cultural Relevance of Accounting (1988). However, the assumption that Australia's culture influences high transparency has not been verified.

Contributions: It discusses the understanding of the accounting exercise from local behavioral precepts, expanding empirical notions based on Cultural Relevance, a theoretical approach that is not much debated. It raises questions about the position of the Brazilian bodies that issue accounting standards on the actions employed in order to adapt the Brazilian trends stemming from the culture to IFRS compliance.

Keywords: Intangible Assets. Disclosure. Culture.

1 INTRODUÇÃO

Na economia pós-moderna o conhecimento é o principal elemento que compõe o valor de um negócio (Avelino, Pinheiro & Lamounier, 2012, Oliveira & Lemes, 2011). Em empresas da área de tecnologia, os ativos intangíveis representam elementos intrínsecos das suas operações e interferem diretamente nos resultados destas entidades (Colauto, Nascimento, Avelino & Bispo, 2009). No entanto, os ativos intangíveis constituem uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade em vista das incertezas e subjetividade na mensuração de seus valores e determinação da vida útil,

o que, conseqüentemente, interfere na capacidade de estimar os futuros benefícios econômicos (Belém & Marques, 2012, Crisóstomo, 2009, Moura, Dallabona, Fank & Varela, 2013).

Com o objetivo de instaurar limites a subjetividade dos ativos intangíveis, foi emitida a *International Accounting Standard* (IAS) 38, desenvolvida pela *International Accounting Standards Board* (IASB) em 1998. No Brasil, a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ocorreu em 2010, devido ao movimento de harmonização contábil internacional. A partir do processo de convergência, as empresas brasileiras devem divulgar seus ativos intangíveis atendendo ao Pronunciamento Técnico 04 – Ativo Intangível, emitido pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), correlato a IAS 38.

Estudos sobre a evidenciação dos ativos intangíveis no Brasil demonstram que, em geral, as empresas não atendem adequadamente a divulgação obrigatória determinada pelas IFRS (Lopes, Alves, Silva Filho, Monteiro, Lagioia, & Cordeiro, 2014, Klann, Popik, Kreuzberg & Salla, 2014, Meneses, Ponte & Mapurunga, 2013, Moura et al., 2013). Como justificativa, a cultura emerge como possível fator restritivo ao atendimento das atuais normas contábeis pelas empresas brasileiras (Kushniroff, 2012, Lima, 2016, Meneses et al., 2013, Souza, 2009).

Amparado neste contexto, é possível aprofundar a compreensão sobre o fenômeno da baixa adesão ao CPC 04, sob o aspecto da evidenciação, comparando a divulgação brasileira com países que possuem características opostas (Crisóstomo, 2009, Souza, 2009). A Austrália é um destes casos, cuja adoção das IFRSs é mais antiga, sendo obrigatória a partir de 2005 por meio da *Australian Accounting Standards Board* (AASB) 138, adaptada da IAS 38. Além disso, a cultura das empresas deste país, de origem anglo-saxônica, é distinta das empresas brasileiras (Souza, 2009). Esta perspectiva é amparada pela Teoria da Relevância Cultural na Contabilidade, proposta por Gray (1988), que relaciona a cultura de cada país com as respectivas práticas de contabilidade. Este cenário, portanto, faz surgir o seguinte questionamento: Qual a diferença nas práticas de evidenciação dos ativos intangíveis, à luz das normas internacionais de contabilidade, de empresas brasileiras e australianas?

Visando elucidar esta questão, o estudo tem como objetivo avaliar as diferenças nas práticas de evidenciação dos ativos intangíveis, conforme especificações das IFRS, em empresas brasileiras e australianas. Para isso, o campo de análise concentra-se em empresas do setor de tecnologia da informação listadas na BM&FBovespa e na *Australian Securities Exchange*, cujo segmento representa importante proporção de intangíveis em seu ativo fixo, assim como implica relevância nas atividades operacionais destas entidades (Moura et al., 2013).

O estudo mostra-se oportuno, pois, pesquisas que consideram a realidade contábil em diferentes países identificam a possível influência da cultura local (Gray, 1988). Com isso, é possível avaliar como as normas de contabilidade são atendidas por agentes de diferentes nacionalidades e se distintos mercados financeiros estão sendo amparados por informações em conformidade com as IFRSs (Lima, 2016, Meneses et al. 2013). Além disso, é possível verificar se a extensão de tempo entre o período de adoção das IFRS e a prática mais atual de tais normas pode ser tratada como um elemento que suscita expectativas de melhoria na divulgação de informações (Klann et al., 2014, Lopes et al., 2014, Moura et al., 2013).

A interpelação de possíveis divergências na adesão a IAS 38 no Brasil e Austrália fornece subsídios para compreender a adesão das IFRS e desenvolver a estimativa de cenários futuros quanto à disponibilização de informações contábeis (Dantas, Zendersky, Santos & Niyama, 2005, Klann et al., 2014, Oliveira & Lemes, 2011), especialmente do setor de tecnologia da informação, que tem uma posição central no cenário econômico (Colauto et al., 2009). Também suscita questionamento aos órgãos de emissão de normas ao confrontar a padronização global das práticas contábeis com o comportamento particular de sistemas sociais específicos (Gray, 1988, Kushniroff, 2012). A

presente pesquisa contribui ainda com o desenvolvimento da Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade, que está amparada predominantemente em princípios estritamente teóricos, que demandam por análises empíricas a fim de aprimorar sua utilidade científica.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo discorre-se sobre a evidenciação dos ativos intangíveis sob a abordagem das normas de contabilidade e de pesquisas precedentes sobre o tema. Tal análise é complementada pela apresentação da Teoria da Relevância Cultural na Contabilidade.

2.1 Evidenciação dos Ativos Intangíveis Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade

A evidenciação pode ser entendida como o processo de abertura da empresa pela divulgação de informações, de forma que o usuário possa obter informações sobre a condição financeira da empresa (Avelino et al., 2012, Klann et al., 2014, Meneses et al., 2013, Moura et al., 2013). Porém, a evidenciação não se resume apenas em divulgar, pois, deve ser realizada com qualidade, oportunidade e clareza (Dantas et al., 2005).

O conjunto total do *disclosure* deve conter informações reguladas por normas contábeis e demais informações úteis aos *stakeholders* (Colauto et al., 2009). Portanto, o *disclosure* pode ser compulsório, abrangendo informações requeridas legalmente pelos órgãos de regulamentação e de classe, ou voluntário, que envolve informações que não são obrigatórias por lei, mas, oferecem maior transparência da situação econômica da empresa (Klann et al., 2014, Meneses et al., 2013).

Quanto ao contexto compulsório das normas de contabilidade, Oliveira e Lemes (2011, p. 158) discorrem que “[...] a adoção de uma linguagem comum internacionalmente é capaz de produzir benefícios concretos quando da tomada de decisão por parte desses usuários”. Em vista disso, o processo de convergência contábil objetiva integrar as práticas contábeis entre os países para atender a necessidade global de informação (Colauto et al., 2009, Oliveira & Lemes, 2011).

Conforme a Instrução CVM nº 457/2007, companhias brasileiras de capital aberto apresentaram suas demonstrações seguindo as normas internacionais a partir do exercício findo em 2010. Na Austrália, a adoção das IFRS foi obrigatória a partir do exercício iniciado em 2005. O AASB foi incumbido de emitir os pronunciamentos australianos que fazem correlação com as IFRSs (Gallery, Cooper & Sweeting, 2008).

No que tange à normatização dos ativos intangíveis, o IASB emitiu a *International Accounting Standard* (IAS) 38, estabelecendo critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação. No Brasil, a IAS 38 foi adotada por intermédio do Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível. Na Austrália, a IAS 38 foi adaptada pelo AASB, que emitiu a norma contábil AASB 138, fazendo correlação com a norma internacional.

Embora o estudo dos ativos intangíveis não seja algo novo, observa-se um interesse crescente tanto no ambiente acadêmico, quanto empresarial, sobre esses ativos (Avelino et al., 2012). Isto reflete a combinação do acirramento da competição entre as empresas e o desenvolvimento da tecnologia da informação (Klann, et al., 2014).

Dentre as pesquisas que investigaram a evidenciação dos ativos intangíveis encontra-se a de Crisóstomo (2009) que avaliou como a legislação brasileira trata os ativos intangíveis comparando esta situação com outros sistemas contábeis no período pré-convergência. Encontrou que apesar dos avanços recentes obtidos com a promulgação da Lei 11.638/2007, só com a publicação do CPC 04 em 2008 é que se obteve melhor formalização do tratamento de ativos intangíveis. Além disso, indicou que várias empresas registradas na BOVESPA já reconheciam e evidenciavam ativos intangíveis em seus balanços desde 2005, após a Deliberação CVM 488/2005. Também relatou que muitos países já possuíam normatizações próprias sobre o ativo intangível, antes mesmo da emissão das IFRS. A

Austrália é um destes casos, enquanto o Brasil apenas passou a deter regulamentos sobre este ativo a partir do processo de convergência com as normas internacionais.

Avelino et al. (2012) estudaram o índice de evidenciação de informações compulsórias de ativos intangíveis de 47 empresas listadas na carteira teórica do Ibovespa, referente ao exercício de 2010. Os resultados mostraram que o índice médio de atendimento dos critérios normativos foi de 70,21% e que a empresa Copel apresentou o maior nível de evidenciação de ativos intangíveis (88%). Nenhuma das companhias analisadas por esta pesquisa cumpriu integralmente as determinações do CPC 04 (R1).

Klann et al. (2014) verificaram quais os fatores que influenciam o nível de divulgação de informações sobre ativos intangíveis nas empresas listadas no Índice de Governança Corporativa (IGC) da BM&FBovespa, no período posterior a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Foi identificado que em 2011 o índice médio de evidenciação obrigatória de ativos intangíveis foi de 51,37% e que os setores que investem mais em tecnologia da informação são propensos a divulgar quantitativamente mais informações.

O estudo de Lopes et al. (2014) teve como objetivo verificar o nível de aderência das empresas de capital aberto do setor de bens industriais aos itens de evidenciação do CPC 04 (R1) desde sua aplicabilidade, em 2008, até o exercício encerrado em 2011. O estudo concluiu que, em média, apenas 6,71% das empresas não divulgaram informações sobre seus ativos intangíveis em suas notas explicativas e que, em média, nos quatro anos de análise, o índice de conformidade das informações divulgadas foi de 61,94% com tendência de crescimento ao longo do tempo. Além disso, nenhuma das empresas estudadas evidenciou todos os itens de divulgação obrigatória.

Conforme os resultados dos estudos citados, observa-se que as informações sobre ativos intangíveis evidenciadas por empresas brasileiras não apresentam completa conformidade com os itens de divulgação obrigatória, conforme especificado pelas normas internacionais. Contudo, de acordo com Klann et al. (2014), os setores que mais investem em tecnologia da informação divulgam mais informações sobre intangíveis.

No que tange as empresas australianas, Gallery et al. (2008) examinaram a qualidade do *disclosure* apresentado por empresas australianas referente aos reflexos nas demonstrações financeiras decorrentes da adoção das *Australian Equivalents of International Financial Reporting Standards* (AI-IFRS). A pesquisa teve como amostra as 408 maiores empresas australianas, cujos relatórios financeiros anuais do exercício de 2005 foram analisados para identificar a qualidade do *disclosure* em consonância com a AASB 1047, norma que tem como objetivo fornecer aos usuários dos relatórios financeiros informações sobre os impactos das mudanças de práticas contábeis resultantes da implementação das normas australianas equivalentes às IFRS. A nota média da qualidade do *disclosure* obtida pelas empresas foi de 8 pontos, com aproximadamente 47% do total da nota máxima possível (17 pontos). Dessa forma, é possível compreender que as empresas australianas não apresentaram *disclosure* completo ou perto de sua completude no ano de adoção das normas internacionais.

Não são encontradas pesquisas recentes sobre a divulgação dos intangíveis em empresas australianas. Além disso, nenhum estudo aborda especificamente a evidenciação de intangíveis de forma comparativa entre empresas brasileiras e australianas. Esta lacuna na literatura sustenta o objetivo do presente estudo. Para atendê-lo, é preciso buscar bases teóricas que sustentem a análise empírica.

2.2 Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade

A Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade foi desenvolvida Gray (1988) e é um desdobramento do estudo de Hofstede (1980), que identificou quatro dimensões culturais que afetam as ações de indivíduos pertencentes a um grupo social. Gray (1988) realizou uma adaptação deste

estudo indicando a existência da relação entre a cultura, os valores sociais e os sistemas de contabilidade (Lima, 2016).

A cultura é definida como a programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo humano de outro grupo (Hofstede, 1980). A palavra "cultura" é reservada para as sociedades como um todo, ou para as nações, enquanto a "subcultura" é usada para a hierarquia de uma organização, profissão ou família (Gray, 1988).

A Teoria da Relevância Cultural é estruturada por Gray (1988) com quatro valores contábeis considerados aspectos subculturais da Contabilidade, sendo (i) o profissionalismo versus controle legal, (ii) a uniformidade versus a flexibilidade, (iii) o conservadorismo versus o otimismo e (iv) o secretismo versus a transparência.

O primeiro valor relata a dicotomia existente entre o julgamento profissional e o respeito a regulação profissional e o cumprimento das exigências legais e estatutárias. O segundo aspecto indica a tendência de atuação uniforme no uso de políticas contábeis e pela consistência ao longo do tempo contrapondo com a flexibilidade que pode atender situações específicas de cada entidade. Este aspecto está relacionado a comparabilidade entre as empresas. O conservadorismo versus otimismo estabelece a preferência pela cautela diante de uma situação de incerteza, sendo contrário ao otimismo e raciocínio arriscado. E, por último, o secretismo versus transparência indica a tendência de restrição na divulgação de informação acerca do negócio, contrário ao *full-disclosure*. Este valor contábil possui relação com o conservadorismo, envolvendo prudência na divulgação contábil (Gray, 1988).

Além de identificar os pilares da Teoria da Relevância Cultural, Gray (1988) faz uma categorização da cultura contábil de diversos países usando também como base a pesquisa de Hofstede (1980). Nesta classificação, o Brasil é enquadrado entre os países latinos mais desenvolvidos, enquanto a Austrália pertence ao grupo dos países de cultura anglo-saxônica.

Quanto aos sistemas contábeis que tratam sobre autoridade e execução, relacionados aos aspectos (i) e (ii) da teoria, Brasil e Austrália são indicados por Gray (1988) como países com diferentes características. O Brasil é considerado um país cujas práticas contábeis tendem mais ao profissionalismo do que ao atendimento legal. Contudo, o nível de profissionalismo é considerado baixo. A Austrália também tende mais ao profissionalismo do que ao atendimento legal, porém, diferentemente do Brasil, é considerado um país com alto nível de atitudes profissionais por parte da contabilidade. Sob a perspectiva do segundo valor contábil, Brasil e Austrália ocupam patamares opostos, pois o Brasil é considerado um país com alto nível de uniformidade, enquanto a Austrália é um país com alto nível de flexibilidade.

Em relação aos sistemas contábeis que abordam a mensuração e a divulgação, correlatos aos valores (iii) e (iv) da teoria, Brasil e Austrália também estão classificados em situações opostas. O Brasil está enquadrado dentre os países que tendem a ter um alto nível de conservadorismo e tendência moderada de secretismo, enquanto a Austrália pertence ao grupo de países com alto grau de otimismo e de transparência (Gray, 1988).

Esta classificação demonstra que a contabilidade brasileira e australiana são envoltas por diferentes valores culturais e que isto pode levar a contextos informacionais distintos, ainda que estejam vinculados as mesmas normas internacionais (Crisóstomo, 2009). É disseminada a ideia de que os órgãos responsáveis pela fiscalização da aplicação das IFRS na Austrália podem alcançar maior sucesso nas suas missões em comparação ao caso brasileiro, pois tem experiência em trabalhar com contabilidade baseada em princípios (Souza, 2009). Além disso, existe expectativa de que o nível de *disclosure* de empresas brasileiras seja inferior em relação às empresas de origem anglo-saxônica (Lima, 2016). No entanto, ainda que os países sejam envoltos por culturas específicas, a padronização

internacional da contabilidade não deve ser compreendida como uma situação inalcançável. Segundo Kushniroff (2012), a convergência contábil deve considerar a cultura local e ter flexibilidade quanto às formas de aplicação de normas em cada país para obter sucesso.

Pesquisas publicadas sob estas perspectivas indicam as características culturais e comportamentais como influenciadoras da adesão às IFRS pelos australianos. A partir das hipóteses elaboradas por Gray (1988), que analisou a relação entre as características culturais e as práticas contábeis, bem como os componentes subculturais que afetam os sistemas contábeis, Kushniroff (2012) encontrou que os australianos são menos propensos a acatar suas autoridades, comportamento explicado pelo alto individualismo. Eles também apresentam um nível alto de conservadorismo, o que indica que os contadores são menos propensos a gerenciar resultados. Por fim, devido ao baixo nível de sigilo, os contadores australianos tendem a divulgar informações contábeis e financeiras.

Ainda segundo Kushniroff (2012), os contadores australianos tomam decisões baseadas na própria ética pessoal, não considerando o que os outros irão pensar de suas ações. Portanto, são menos propensos a considerar o status de seus clientes ao tomar decisões e realizar julgamentos quanto a atuação contábil. De acordo com Kushniroff (2012), os australianos tendem a avaliar os benefícios e as perdas ao tomar uma decisão envolvendo a ética.

Com relação ao Brasil, Lima (2016) verificou em que extensão as dimensões culturais impactam a prática contábil. Essa pesquisa indicou que os operadores da contabilidade são, principalmente, conservadores e as dimensões culturais que mais impactam a prática contábil são aversão à incerteza e distância do poder. Concluiu-se que não é possível inferir que, em um primeiro momento, a adoção de normas contábeis internacionais proporciona uma melhoria no processo contábil, já que os países onde essas normas originalmente foram concebidas (tradição jurídica do *common law*) apresentam uma baixa aversão à incerteza e à distância do poder, algo contrário ao que foi encontrado nessa investigação.

Souza (2009), a partir do modelo elaborado por Gray (1988), observa que o Brasil apresenta uma tendência oposta à do grupo de cultura anglo, da qual a Austrália faz parte. Isso porque os brasileiros demonstram preferência por maior uniformidade e conservadorismo e níveis menores de transparência e profissionalismo, o que pode constituir uma barreira à adoção das IFRS. Em outros termos, países com alto grau de conservadorismo tendem a adiar o reconhecimento de ativos e itens que aumentam o lucro, enquanto que o alto sigilo resulta na tendência de reduzir a divulgação de informações relevantes para os usuários.

A comparação entre empresas brasileiras e australianas quanto ao atendimento das IFRS foi realizado por Costa, Correia, Machado & Lucena (2016) sob a perspectiva da Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade. Nesta pesquisa foi analisada a divulgação dos passivos contingentes das empresas do mercado brasileiro e do mercado australiano durante o período de 2010 a 2015. Verificou-se que as empresas apresentam uma aderência ainda tímida (23% pelas empresas brasileiras e 28% pelas empresas australianas), mas, tanto no caso brasileiro como australiano, o nível de divulgação se manteve constante durante o período analisado. Foram constatadas também propriedades particulares de cada país com relação as suas contingências. Ainda, é destacado que as firmas mesmo sendo de setores iguais, podem apresentar diferentes características de passivos contingentes, por conta da diferenciação cultural defendida por Gray (1988), ao aplicarem as IFRS. O estudo demonstra, portanto, que a diferenciação cultural entre Brasil e Austrália é um fator relevante na forma como a contabilidade é desenvolvida em cada país.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se caracteriza quanto aos seus objetivos como descritiva, uma vez que visa avaliar as diferenças nas práticas de evidenciação dos ativos intangíveis, conforme especificações das IFRS,

em empresas brasileiras e australianas. De acordo com Silva (2010), a pesquisa descritiva descreve as características de uma determinada população ou fenômeno.

A população objeto do estudo é composta por empresas que apresentaram demonstrações financeiras referentes ao exercício contábil encerrado em 2015, pertencentes ao setor de Tecnologia da Informação, subsetor de Programas e Serviços listadas na BM&FBovespa e de empresas pertencentes ao setor *Information Technology*, subsetor *Software & Services* listadas na *Australian Securities Exchange (ASX)*. A escolha de analisar empresas unicamente de um subsetor é motivada por uniformizar a amostra. Considerando apenas empresas que atuam em atividades correlatas espera-se que demais fatores de influência nos resultados do estudo sejam minimizados. Assim, ao investigar apenas o subsetor de Programas e Serviços busca-se destacar a relevância que os intangíveis assumem neste segmento.

A amostra é intencional e não probabilística, compreendendo as dez maiores empresas do subsetor de Programas e Serviços de cada bolsa de valores, cujo critério de seleção foi o valor de mercado das empresas que tenham ativos intangíveis em seus balanços patrimoniais em agosto de 2016. Ao buscar tais informações, foram encontradas apenas 6 empresas brasileiras, devido ao fato desse ser o número total de empresas listadas na BM&FBovespa, considerando as delimitações da pesquisa. Desta forma, a amostra foi composta pelas empresas brasileiras Ideiasnet S.A., Linx S.A., Quality Software S.A, Senior Solution S.A., Telec Brasileiras S.A. Telebras e Totvs S.A.. As empresas australianas da amostra foram Aconex Limited, Carsales.com Limited, Computershare Limited, Hansen Technologies Limited, Iress Limited, Link Administration Holdings Limited, Myob Group Limited, Myob Group Limited, Nextdc Limited, Technology One Limited e Xero Limited NZX.

Os dados relativos à evidenciação compulsória de ativos intangíveis foram obtidos por meio das demonstrações financeiras das empresas que compõem a amostra, em especial o balanço patrimonial e notas explicativas. Para isso, foi elaborado um *checklist* demonstrado no Quadro 1, com base nas exigências de divulgação da IAS 38. Sendo assim, pode-se definir o estudo como uma pesquisa documental, pois documentos são utilizados como fonte de dados, informações e evidências (Martins & Theóphilo, 2009).

Quadro 1 – Disclosure Compulsório Indicado na IAS 38

| Itens IAS 38 | Descrição da informação que devem ser divulgadas |
|------------------|---|
| 1 118 | Divulgação das classes de ativo |
| 2 118 | Distinção entre ativos gerados internamente e externamente e outros ativos intangíveis |
| 3 118 (a) | Vida útil, prazos de vida útil ou taxas de amortização utilizados |
| 4 118 (b) | Métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida |
| 5 118 (c) | Valor contábil bruto e amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período |
| 6 118 (d) | Rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída |
| 118 (e) | Conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando: |
| 7 118 (e) (i) | Adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios |
| 8 118 (e) (ii) | Ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda |
| 9 118 (e) (iii) | Aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido |
| 10 118 (e) (iv) | Provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período |
| 11 118 (e) (v) | Reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período |
| 12 118 (e) (vi) | Qualquer amortização reconhecida no período |
| 13 118 (e) (vii) | Variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade |

| | | |
|----|----------------|--|
| 14 | 118 (e) (viii) | Outras alterações no valor contábil durante o período |
| 15 | 120 | Informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor |
| 16 | 121 | Natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes |
| 17 | 122 (a) | Valor contábil de ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida e os motivos que fundamentam essa avaliação |
| 18 | 122 (b) | Descrição, valor contábil e prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade |
| 19 | 122 (c) | Valor justo, valor contábil e método de mensuração de ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo |
| 20 | 122 (d) | Existência e valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações |
| 21 | 122 (e) | Valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis |
| 22 | 126 | Total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período |

Fonte: Adaptado de IASB (2013)

Dentre a divulgação indicada pela IAS 38, os itens 7 ao 14 do *checklist* divergem com a AASB 138, que especifica que as entidades que adotam a norma *Australian Accounting Standards – Reduced Disclosure Requirements* não precisam apresentar as informações de conciliações com períodos anteriores, embora ainda seja necessária a apresentação de informações de conciliações do período atual. Nota-se também que, embora as informações de divulgação obrigatória que constam no CPC 04 (R1) não diverjam daquelas da IAS 38, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis no Brasil não é permitida devido disposições contidas na Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei nº 6.404/76, vigente a partir de 1º de janeiro de 2008. Dessa forma, estas particularidades foram consideradas ao analisar os critérios que são exigidos em cada país.

Utilizou-se a técnica de análise de conteúdo que, de acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 99) “[...] busca a essência de um texto nos detalhes das informações, dadas as evidências disponíveis”. Para identificar os diferentes tipos de ativos intangíveis evidenciados, foi empregada categorização, que, segundo Bardin (1977), baseia-se em operações de classificação e agrupamento do texto em categorias. Dessa forma, elaborou-se quatro categorias, conforme evidenciado no Quadro 2, sendo atribuída a cada categoria de análise um escore conforme o nível de divulgação das informações.

Quadro 2 - Categorias de Análise das Informações

| Categorias de análise das informações | Descrição | Escore atribuído |
|---------------------------------------|---|------------------|
| 1 | Não divulga critérios obrigatórios e não comunica o motivo para tal ausência. | 0 |
| 2 | Divulga que atende o critério exigido pela normatização, sem qualquer avaliação quantitativa ou qualitativa. | 1 |
| 3 | Divulga o critério exigido pela normatização apenas de forma quantitativa ou apenas qualitativamente quando é exigida a evidenciação dos dois aspectos; ou, Divulga parcialmente o critério. | 2 |
| 4 | Divulga o critério exigido pela normatização de forma quantitativa e qualitativa (quando aplicável); ou, Não divulga critérios obrigatórios, porém, comunica a não aplicação desta obrigatoriedade e o motivo para tal ausência. | 3 |

Fonte: Elaboração própria

Considerando que a pesquisa realiza identificação do *disclosure* relativo aos ativos intangíveis comparando os resultados entre Brasil e Austrália por meio do teste não-paramétrico U de Mann-Whitney, a pesquisa é classificada, quanto a abordagem, como qualitativa e quantitativa. Segundo Beuren, Longaray, Raupp, Sousa, Colauto & Porton (2006), as pesquisas qualitativas permitem realizar análises profundas do fenômeno estudado, enquanto as pesquisas quantitativas caracterizam-se pelo emprego de instrumentos estatísticos no tratamento dos dados, para garantir precisão nos resultados e evitar distorções na análise e interpretação. O teste estatístico não-paramétrico foi realizado por meio do *software* SPSS, versão 20.

Os dados coletados também foram processados mediante utilização de estatística descritiva que, segundo Gil (2010), é utilizada para descrever o comportamento de cada variável em relação ao conjunto das observações. O estudo fez uso de cálculos de frequência, para descrever em percentuais o nível de aderência das empresas em relação a cada um dos itens de divulgação compulsória, que foram categorizados via análise de conteúdo e planilha eletrônica do *software* Microsoft Excel.

Quadro 3 – Classificação do Nível de *Disclosure* em Quartis

| Quartil | Nível de <i>disclosure</i> | Classificação |
|---------|----------------------------|---------------|
| 1º | 0% - 25% | Ruim |
| 2º | 26% - 50% | Regular |
| 3º | 51% - 75% | Bom |
| 4º | 76% - 100% | Ótimo |

Fonte: Dados da pesquisa

Após a categorização dos dados e atribuição de escores, o nível de *disclosure* das empresas foi avaliado por meio de quartis. Esses quartis foram calculados com base nos possíveis níveis de *disclosure* que poderiam ser apresentados pelas empresas, de modo em que cada quartil possui um nível de classificação. Sendo assim, definiu-se um nível qualitativo de *disclosure* para cada quartil, conforme o Quadro 3.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A partir dos dados coletados, seguindo o *checklist* do Quadro 1 e a categorização do Quadro 2, o nível de evidenciação de ativos intangíveis de cada empresa que compõe a amostra do estudo foi apresentado e analisado

Quadro 4 – Nível de *Disclosure* dos Ativos Intangíveis

| | Itens | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | Total | % |
|--------------------------------------|------------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|-----------|----------|------------|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|----------|----------|-----------|-------|--------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | | |
| Ideiasnet S.A. | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 29 | 43,94 |
| Linx S.A. | 3 | 0 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 34 | 51,52 |
| Quality Software S.A. | 3 | 0 | 3 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 2 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 23 | 34,85 |
| Senior Solution S.A. | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 0 | 2 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 34 | 51,52 |
| Telec Brasileiras S.A. Telebras | 3 | 0 | 0 | 3 | 2 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 23 | 34,85 |
| Totvs S.A. | 3 | 0 | 3 | 0 | 2 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 28 | 42,42 |
| Total BM&FBovespa (%) | 100 | 0 | 83 | 67 | 78 | 33 | 44 | 0 | 0 | 17 | 0 | 100 | 17 | 83 | 94 | 78 | 89 | 0 | 0 | 0 | 0 | 67 | | 43,18 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Aconex Limited | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 32 | 48,48 |
| Carsales.com Limited | 3 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 39 | 59,09 |
| Computershare Limited | 3 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 2 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 38 | 57,58 |
| Hansen Technologies Limited | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 39 | 59,09 |
| Iress Limited | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 32 | 48,48 |
| Link Administration Holdings Limited | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 39 | 59,09 |
| Myob Group Limited | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 39 | 59,09 |
| Nextdc Limited | 3 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 26 | 39,39 |
| Technology One Limited | 3 | 0 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 31 | 46,97 |
| Xero Limited NZX | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 3 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 33 | 50,00 |
| Total ASX (%) | 100 | 60 | 80 | 100 | 97 | 90 | 87 | 0 | 0 | 20 | 0 | 100 | 60 | 100 | 80 | 80 | 77 | 0 | 0 | 0 | 0 | 30 | | 52,73 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Total geral (%) | 100 | 38 | 81 | 88 | 90 | 69 | 71 | 0 | 0 | 19 | 0 | 100 | 44 | 94 | 85 | 79 | 81 | 0 | 0 | 0 | 0 | 44 | | |

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no Quadro 4, os únicos itens que atingiram um nível de evidênciação de 100% pelas empresas da amostra foram os itens 1 e 12. Em contrapartida, os itens 8, 9, 11, 18, 19, 20 e 21, que correspondem à 32%, ou, aproximadamente um terço dos 22 itens do *checklist*, não foram divulgados por nenhuma empresa das duas bolsas de valores. Todos estes itens requerem a divulgação de informações de natureza quantitativa, sendo que os itens 18 e 19, adicionalmente, também requerem divulgação de informações qualitativas. A maioria desses itens se refere a situações específicas, cuja aplicabilidade é restrita e condicional à disposição de certos ativos e operações efetuadas pela empresa. Por se tratar de uma informação com um escopo específico, a divulgação pode ser comprometida. Portanto, há a possibilidade de que nenhum desses itens seja aplicável às empresas estudadas, muito embora não haja nenhuma informação nas demonstrações e notas explicativas analisadas que suporte essa afirmação.

No estudo de Lopes et al. (2014) nenhum item alcançou um nível de 100% de evidênciação, enquanto os itens 8, 11 e 13 daquela pesquisa, que fazem correlação com os itens 16, 19 e 21 do presente estudo, não foram evidenciados por nenhuma empresa. Já no estudo de Avelino et al. (2012) os itens 2 e 5, que fazem correlação com o item 5 do presente estudo, e item 16, que corresponde ao item 15 desta pesquisa, foram evidenciados por todas as empresas analisadas, não havendo nenhum item que não tenha sido evidenciado por ao menos uma empresa analisada. Estas discrepâncias podem ser relacionadas ao fato de que os estudos abarcam segmentos distintos, porém, podem ainda ser relacionados aos distintos métodos aplicados na categorização dos dados pelos pesquisadores.

As empresas que obtiveram o maior nível de evidênciação (59,09%) foram a Carsales.com Limited, a Hansen Technologies Limited, a Link Administration Holdings Limited e a Myob Group Limited, todas australianas. Dentre o grupo de empresas da Austrália, a divulgação com menor escore pertence a Nextdc Limited, com 39,39%. O maior nível de evidênciação entre as empresas brasileiras foi de 51,52%, obtido pelas empresas Linx S.A. e Senior Solution S.A. O posto de empresa com menor nível de divulgação da amostra total pertence ao grupo do Brasil. A Telec Brasileiras S.A. Telebras atendeu apenas 34,85% dos requisitos normativos de evidênciação dos intangíveis. Portanto, enquanto o maior escore de divulgação é da Austrália, o menor pertence ao Brasil.

Em relação à pesquisa de Avelino et al. (2012), o nível máximo de evidênciação encontrado foi de 88%, apresentado pela empresa Copel. Estes resultados mostram-se distintos das análises apresentadas pela atual pesquisa. Pode-se notar que o nível de evidênciação máximo encontrado pelo presente estudo, tanto de empresas brasileiras quanto australianas, fica aquém daqueles encontrados pelo estudo citado. É possível suscitar que as características de cada setor podem interferir na evidênciação realizada pelas empresas, e que os *checklists* utilizados por esses estudos para a coleta de dados se diferem do utilizado pelo presente estudo, o que pode gerar inconsistências ao se comparar os resultados. O *checklist* utilizado por Avelino et al. (2012) apresenta 17 itens de análise, e é o que mais se aproxima do *checklist* apresentado no presente estudo. No estudo de Lopes et al. (2014), o *checklist* utilizado contém 14 itens, devido ao fato do estudo não considerar itens que, segundo o julgamento dos autores, não poderiam ser aplicados à totalidade das empresas.

Com relação à classificação em quartis, como forma de analisar a qualidade da evidênciação, quatro empresas listadas na BM&FBovespa (67% das empresas brasileiras) obtiveram um nível regular, enquanto duas (Linx S.A. e Senior Solution S.A.) obtiveram um nível de evidênciação bom. No caso das empresas listadas na ASX, cinco alcançaram um nível de evidênciação bom, enquanto cinco obtiveram um nível de evidênciação regular, ou seja, 50% em cada um destes níveis de qualidade. Diante dessas observações é possível identificar que nenhuma empresa da amostra, tanto brasileira quanto australianas, obteve nível de divulgação de informações sobre ativos intangíveis considerado ótimo (acima de 75%) ou ruim (abaixo de 25%).

Pela classificação dos quartis, pode-se considerar que as empresas brasileiras estão em vantagem sobre as empresas australianas, visto que 67% das empresas do Brasil possuem evidenciação dentro da classificação regular. Contudo, as empresas australianas se sobressaíram sobre as empresas brasileiras quanto ao nível geral de atendimento dos critérios normativos das IAS 38, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Estatística Descritiva dos Níveis de Evidenciação

| Medidas estatísticas | BM&FBovespa | ASX |
|---------------------------|-------------|--------|
| Quantidade de observações | 6 | 10 |
| Média | 43,18% | 52,73% |
| Mediana | 43,18% | 53,79% |
| Moda | 51,52% | 59,09% |
| Desvio-padrão | 7,47% | 6,99% |
| Mínimo | 34,85% | 39,39% |
| Máximo | 51,52% | 59,09% |

Fonte: Dados da pesquisa

A estatística descritiva dos níveis de evidenciação das duas bolsas de valores indica que as empresas pertencentes à ASX tiveram uma média de evidenciação de 52,73%, sendo maior que aquela obtida pelas empresas pertencentes à BM&FBovespa (43,18%). Com isso, pode-se dizer que, em média, as empresas australianas possuem um nível de conformidade com as IFRS, no que tange à evidenciação de ativos intangível, moderadamente maior do que as empresas brasileiras. Comparativamente, no estudo de Lopes et al. (2014), as empresas analisadas, que são do setor de bens industriais, obtiveram um nível médio de evidenciação de 69,67%.

No estudo de Gallery et al. (2008) empresas australianas atenderam 47% dos critérios de divulgação das IAS 38 no ano de 2005. Com isso, percebe-se que a divulgação atual praticada pelas empresas da Austrália é maior que no início da adesão às IFRS, indicando que o tempo transcorrido pode ter sido um fator que permitiu que as empresas aprimorassem a divulgação das suas informações ao mercado. O mesmo não pode ser considerado para as empresas brasileiras.

A mediana das empresas listadas na BM&FBovespa foi de 43,18%, enquanto a mediana das empresas listadas na ASX foi de 53,79%, ambas muito próximas da média de evidenciação de cada respectiva bolsa de valores. Com relação à variabilidade dos níveis de evidenciação, verificou-se um comportamento semelhante entre as empresas listadas na BM&FBovespa e na ASX, com desvios-padrões de 7,47% e 6,99%, respectivamente. Dessa forma, percebe-se que os resultados foram muito próximos, não havendo grande variação entre os níveis de evidenciação alcançados pelas empresas. O nível de evidenciação que ocorreu com maior frequência foi de 51,52% nas empresas listadas na BM&FBovespa, e de 59,09% no caso das empresas listadas na ASX, sendo esses também os dois maiores níveis de evidenciação alcançados pelas empresas de cada respectiva bolsa de valores.

Há, portanto, em uma análise superficial, certa proximidade dos resultados em cada país, que pode ser decorrente de mimetismo do que é evidenciado por outras empresas do mesmo setor, provocando estagnação da qualidade do *disclosure* a nível internacional. A fim de fazer uma comparação mais justa entre os níveis de evidenciação de informações sobre os ativos intangíveis entre empresas brasileiras e australianas, foi aplicado o teste não-paramétrico U de *Mann-Whitney*, demonstrado por intermédio da Tabela 2.

Tabela 2 – Teste U de Mann-Whitney de Diferença de Médias

| | |
|----------------|--------|
| Mann-Whitney U | 12,000 |
| Wilcoxon W | 33,000 |
| Z | -1,971 |
| Asymp. Sig. | 0,049 |
| Exact Sig. | 0,056 |

Fonte: Dados da pesquisa

A partir do resultado do Teste U de Mann-Whitney pode-se verificar que há evidência estatística de diferença entre as médias dos dois grupos de empresas, pois apresentaram $p\text{-value} = 0,056$ para o intervalo de confiança de 95%. Isso demonstra que as diferenças no *disclosure* praticado por empresas do segmento de Programas e Serviços são estatisticamente significantes. Isso permite inferir que as empresas australianas possuem nível de divulgação de informações superior às empresas brasileiras, mesmo demonstrando a presença de uma parcela de informação assimétrica.

Estes resultados atendem parcialmente as expectativas da Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade quanto aos pressupostos defendidos por Gray (1988) de sistemas contábeis que abordam a mensuração e a divulgação, relacionados aos valores (iii) e (iv). A teoria indica que a contabilidade desenvolvida no Brasil e na Austrália é envolta por diferentes valores culturais e que isto pode levar a contextos informacionais distintos, ainda que estejam vinculadas às mesmas normas internacionais (Crisóstomo, 2009). Portanto, por intermédio desta base teórica é disseminada a ideia de que a Austrália pode alcançar maior sucesso no atendimento das IFRS em comparação ao caso brasileiro. Esta perspectiva é atendida na presente pesquisa.

Porém, na Teoria da Relevância da Cultura da Contabilidade, o Brasil está enquadrado dentre os países que tendem a ter tendência moderada de secretismo, enquanto a Austrália pertence ao grupo de países com alto grau de transparência (Gray, 1988). Ao comparar a expectativa teórica com o nível de divulgação encontrado pela atual pesquisa, verifica-se uma possível discrepância. Sendo o escore médio de *disclosure* da Austrália de 52,73%, não é possível classificá-lo como de elevada transparência, visto que atendeu pouco mais da metade dos critérios normativos. Esta percepção pode refletir uma mudança nos valores culturais dos países em vista do tempo decorrido entre a pesquisa de Hofstede (1980) e o estudo atual. Mas, também permite verificar que a Austrália ainda mantém a tendência superior de divulgar informação aos *stakeholders* por meio da contabilidade.

Esta percepção é coerente com a conclusão do estudo de Costa et al. (2016), que encontrou níveis de divulgação próximos de passivos contingentes em empresas brasileiras e australianas, mas, que as empresas da Austrália também estavam dentre as empresas que publicaram mais informações. Estes autores também concordaram que a diferenciação cultural entre Brasil e Austrália é um fator relevante na forma como a contabilidade é desenvolvida em cada país.

Relacionando os resultados encontrados com os aspectos culturais apresentados por Kushniroff (2012), Souza (2009) e Crisóstomo (2009) nota-se que os resultados condizem com a avaliação cultural apresentada, visto a maior tendência dos australianos em divulgar informações relevantes aos usuários das informações contábeis, devido ao menor nível de sigilo apresentado. De maneira inversa, o alto nível de sigilo apresentado por brasileiros pode representar uma barreira à divulgação das informações e de adesão às IFRS.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo avaliar as diferenças nas práticas de evidenciação dos ativos intangíveis, conforme especificações das IFRS, em empresas brasileiras e australianas. Para isso, a análise concentrou-se em empresas do setor de tecnologia da informação, subsetor de Programas e Serviços (*Software & Services*), listadas na BM&FBovespa e na *Australian Securities Exchange*.

Utilizou-se na análise dados das demonstrações financeiras referentes ao exercício encerrado em 2015 de dezesseis empresas, sendo seis listadas na bolsa de valores do Brasil (BM&FBovespa) e dez listadas na bolsa de valores da Austrália (*Australian Securities Exchange*).

A partir dos resultados apresentados verificou-se que existem diferenças na adesão a IAS 38 por empresas brasileiras e australianas. O resultado sensivelmente melhor das empresas australianas são supostamente relacionadas com o tempo maior de adesão às IFRSs. Enquanto a Austrália já as adota desde 2005, o Brasil só passou a adotá-las, de forma obrigatória, a partir de 2010, ou seja, existe uma defasagem de cinco anos que poderia contribuir com a maior adaptabilidade no atendimento das normas. Esta percepção pode ser verificada quanto ao nível de *disclosure* de ativos intangíveis das empresas australianas que na atualidade é superior em relação à pesquisa realizada por Gallery et al. (2008) no período de adoção da norma AASB 138.

Contudo, os distintos aspectos culturais entre países podem explicar os resultados encontrados. Conforme preconizado pela Teoria da Relevância da Cultura da Contabilidade de Gray (1988), os contadores australianos são mais propensos a divulgarem informações aos usuários das demonstrações contábeis em comparação aos brasileiros. A Austrália, pertencente ao grupo de países de origem anglo-saxônica e indicada com a tendência de divulgação de informações, atendeu aos preceitos teóricos. Isso porque o índice médio de atendimento dos critérios normativos das empresas australianas avaliadas por este estudo foi superior ao índice médio das empresas brasileiras presentes na amostra.

Porém, parte da teoria não se aplica aos resultados encontrados, visto que Gray (1988) classifica a Austrália no conjunto de países com cultura voltada à ampla divulgação de informações contábeis e o Brasil atrelado ao valor do secretismo. Considerando a pequena margem de diferença nos escores médios entre os dois grupos de empresas, pode-se verificar que a teoria proposta por Gray (1988) está apoiada em fatores sociais mutáveis, e que, portanto, as supostas tendências das ações dos agentes da contabilidade relatada por esta teoria precisam ser revisadas.

Esta possibilidade é reforçada ao verificar que a propensão das empresas de ambos os países para atender ou não os critérios normativos são parecidas. Nesta perspectiva, surge a oportunidade de se discutir a adesão às IFRS quanto ao não atendimento de determinados critérios normativos e a relação entre a cultura local e o *disclosure*. Ou seja, investigar possíveis determinantes da não divulgação de informações que emergem da cultura local e possíveis formas de minimizá-los, visto que as discussões acadêmicas atuais devem repousar sobre a ausência, e não a conformidade da contabilidade com normas de *disclosure*, visto que esta já é esperada e obrigatória.

É preciso investigar com maior profundidade, especificamente, as informações que não são divulgadas, não apenas sobre o ativo intangível, mas também acerca de todas as demais normas contábeis. Isso significa fazer uma compilação de todas as pesquisas sobre *disclosure* e analisar as características das informações que normalmente não são divulgadas.

A outra discussão que emerge é sobre a relação entre a cultura de cada país e as exigências normativas. Considerando que se espera que todos os países devem desenvolver uma contabilidade com padrão a nível global, a cultura local pode ser um fator que justifique parcialmente a assimetria informacional praticada pelas empresas.

Ao considerar puramente a cultura local, e sabendo que o Brasil está entre um grupo de países que se mostra resistente em divulgar informações sobre as condições financeiras e econômicas das empresas ao mercado, é possível vislumbrar um possível cenário futuro. Mesmo com a adoção das normas de contabilidade padronizadas internacionalmente, o Brasil, assim como demais países com características culturais semelhantes, tende a estar em um patamar inferior a países com culturas que acolhem a prática de evidenciação. Isso significa que o mercado de capitais brasileiros pode ser prejudicado, principalmente quanto à atração de investimentos estrangeiros, preconizado como

um importante elemento para o desenvolvimento da economia brasileira. Isso por que os investidores podem preferir investimentos em países com índices de transparência superior, o que colabora com a construção de estimativas mais seguras quanto ao retorno esperado.

Suscita, portanto, questionamento quanto à postura dos órgãos brasileiros emissores de normas contábeis, como a CVM e o CPC, sobre ações empregadas para adaptar as tendências brasileiras oriundas da cultura a fim de atender as necessidades de informações do mercado, conforme preconizado pelas IFRS. Passado o período de adaptação às normas internacionais de contabilidade, e presenciando maior estabilidade na atuação contábil, cabe aos órgãos desenvolver recursos que influenciem as empresas e contadores a compreender a relevância da divulgação das informações. A formação efetuada pelas universidades mostra-se como um canal importante de adaptação da cultura contábil instaurada no Brasil.

A percepção defendida pelo presente estudo alarga o entendimento de que o aspecto comportamental instaurado em um país por meio da sua cultura tem papel importante nas ações praticadas individualmente. Isso não pode ser desconsiderado, visto que existe a mesma exigência quanto às práticas de contabilidade em qualquer lugar do mundo. Com isso, a compreensão da contabilidade a partir de preceitos comportamentais e locais é um caminho a ser explorado pelas pesquisas. Os resultados do presente estudo são evidências da abertura desta possibilidade e um motivador na continuidade de tais investigações.

Quanto às limitações do estudo, salienta-se que, devido ao pequeno número de empresas analisadas e ao fato de apenas uma parte do setor de tecnologia da informação ter sido abordado, os resultados obtidos pela pesquisa não podem generalizados. Também se configura como limitação do estudo o julgamento do pesquisador durante o enquadramento segundo a categorização proposta e a dificuldade na comparação de resultados atuais com pesquisas precedentes em vista dos métodos aplicados na coleta e análise dos dados. Sugere-se para pesquisas futuras utilizar dados de demonstrações financeiras dos próximos exercícios com amostra ampliada e utilizar os mesmos aspectos metodológicos para verificar a influência do tempo na adesão às normas internacionais de contabilidade. Também é sugerido reaplicar a presente pesquisa com dados de mais países, a fim de contribuir com a consolidação da Teoria da Relevância da Cultura da Contabilidade por meio de maior amplitude empírica.

REFERÊNCIAS

- Australian Accounting Standards Board (2014). *AASB 138 Intangible Assets*. Amended by AASB 2014-4. 2014. Recuperado em 10 de maio, 2016, de <http://www.aasb.gov.au/>.
- Avelino, B. C., Pinheiro, L. E. T. & Lamounier, W. M. (2012). Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), p. 23-45.
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Belém, V. C., & Marques, M. M. (2012). A influência dos ativos intangíveis na rentabilidade do patrimônio líquido das empresas brasileiras. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 12.
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B.; Colauto, R. D. & Porton, R. A. B. (2006). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Colauto, R. D., Nascimento, P. S., Avelino, B. C. & Bispo, O. N. A. (2009). Evidenciação de Ativos Intangíveis Não Adquiridos nos Relatórios da Administração das Companhias Listadas nos

- Níveis de Governança Corporativa da Bovespa. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20(1), p. 142-169.
- Costa, I. L. S., Correia, T. S., Machado, M. R., & Lucena, W. G. L. (2016). *Disclosure dos Passivos Contingentes: Análise Comparativa entre Empresas de Mercado Aberto no Brasil e Austrália. Anais do Seminário UFPE de Ciências Contábeis*, Recife, PE, Brasil, 10.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2010). Pronunciamento técnico CPC 04 R1 - Ativos Intangíveis. 2010. Recuperado em 10 de maio, 2016, de <http://www.cpc.org.br>.
- Comissão de Valores Mobiliários. (2007). Instrução Normativa nº 457, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB. Recuperado em 28 de maio, 2016, de <http://www.cvm.gov.br>.
- Crisóstomo, V. L. (2009). Ativos Intangíveis: estudo comparativo dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados no Brasil e em outros países. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(1), p. 50-68.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., Santos, S. C. D., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *E & G Economia e Gestão*, 5(11), p. 56-76.
- Gallery, G., Cooper, E., & Sweeting, J. (2008). Corporate Disclosure Quality: Lessons from Australian Companies on the Impact of Adopting International Financial Reporting Standards. *Australian Accounting Review*, 18(46), p. 257-273.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (5. ed.). São Paulo: Atlas.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, 24(1), p. 1-15.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- International Accounting Standards Board. (2013). IAS 38 Intangible Assets. Amended by Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle. Recuperado em 10 de maio, 2016, de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias38.pdf>.
- Klann, R. C., Popik, F., Kreuzberg, F., & Salla, N. G. (2014). Fatores Relacionados ao Nível de Divulgação de Ativos Intangíveis após a Adoção das IFRS por Empresas do IGC da BM&FBOVESPA. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 13(38), p. 37-51.
- Kushniroff, M. C. (2012). An Analysis of the Obstacles of Culture, Government, and Lack of Support for International Financial Accounting Standards. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 16, p. 35-54.
- Lima, B. J. (2016). O Impacto das Dimensões Culturais sobre a Prática Contábil no Brasil: um olhar a partir da Percepção dos Operadores da Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 10(4), p. 363-379.

- Lopes, L. C., Alves, N. M., Silva Filho, L. L., Monteiro, J. A. M., Lagioia, U. C. T., & Cordeiro, P. C. (2014). Evidenciação das Informações dos Ativos Intangíveis: Um Estudo Sobre o Nível de Aderência das Companhias Brasileiras do Setor de Bens Industriais Listadas na Bolsa de Valores do Brasil ao CPC 04. *Qualitas Revista Eletrônica*, 15(1), p. 1-14.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.
- Meneses, A. F., Ponte, V. M. R., & Mapurunga, P. V. R. (2013). Determinantes do Nível de Disclosure de Ativos Intangíveis em Empresas Brasileiras. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(2). p. 142-153.
- Moura, G. D., Dallabona, L. F., Fank, O. L., & Varela, P. S. (2013). Relação entre ativos intangíveis e governança corporativa. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 5(1), p. 120-138.
- Oliveira, V. A., & Lemes, S. (2011). Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(56), p. 155-173.
- Silva, A. C. R. (2010). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Souza, R. G. (2009). *Normas internacionais de contabilidade: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo.