

EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS PELAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DA B3

Evidence of intangible assets by B3 Information Technology companies

Daiany de Souza

E-mail: daiany098@gmail.com

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Tecnologia Nova Palhoça; Assistente Contábil na Empresa Komlog (KOMEKO).
<https://orcid.org/0000-0002-8183-3383>

Ernando Fagundes

E-mail: fagundes.ernando@gmail.com

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina; Especialista em Controladoria pelo Centro Universitário Leonardo Da Vinci; Coordenador do Curso de Ciências Contábeis na Faculdade de Tecnologia Nova Palhoça.
Endereço para contato: Rua Sete de Setembro, 679, Centro, Biguaçu, 88160-190, Santa Catarina, Brasil.
<https://orcid.org/0000-0002-8348-8771>

Januário José Monteiro

E-mail: januariomonteir Monteiro@gmail.com

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina; Doutorando em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina; Bolsista Capes no Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.
<https://orcid.org/0000-0002-7000-4256>

Rodrigo Rengel

E-mail: rengel.rodrigo@hotmail.com

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina; Doutorando em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina; Bolsista Capes no Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.
<https://orcid.org/0000-0003-1767-1655>

Fabricio Constante

E-mail: fabricio.constant@unigranrio.edu.br

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil pelo Instituto de Consultoria Educacional e Pós-graduação; Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Municipal de São José; Professor na Faculdade de Tecnologia Nova Palhoça.
<https://orcid.org/0000-0002-1989-3633>

Artigo recebido em 24 de maio de 2019. Aceito em 17 de junho de 2020.

Resumo

Este estudo teve como objetivo analisar o nível de evidenciação dos ativos intangíveis no setor de Tecnologia da Informação listadas na B3, durante o período de 2010 a 2017. Para isso, elaborou-se um checklist a partir dos critérios de divulgação exigidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis 04 (CPC, 2010). Analisaram-se as Demonstrações Contábeis das empresas do setor de Tecnologia da Informação listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3), identificando os itens do checklist a fim de mensurar o nível de evidenciação dessas empresas, com base nos itens atendidos ou não por elas. Os resultados demonstraram que a Empresa Senior Solution S.A. apresentou o maior nível de evidenciação. Porém, cabe ressaltar que nenhuma das empresas analisadas cumpriu totalmente com o que é determinado pelo CPC 04 (CPC, 2010). O item de divulgação menos observado pelas empresas foi a evidenciação da rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização tenha sido incluída. O nível de evidenciação apresentado pelas empresas foi em média de 81,72%, considerando o total de itens ao longo do período analisado. Este estudo contribui ao apresentar aspectos da evidenciação dos ativos intangíveis que não têm sido atendidos pelas empresas, permitindo que estas atuem para melhorar qualitativamente a evidenciação desses ativos, a fim de obterem reações positivas do mercado.

Palavras-chave: Ativos intangíveis. Evidenciação. Tecnologia da Informação.

Abstract

This study aimed to analyze the level of disclosure of intangible assets, in the information technology sector listed in B3, during the period from 2010 to 2017. For this purpose, a checklist was prepared, based on the disclosure criteria required by the Comitê de Pronunciamentos Contábeis 04 (CPC, 2010). The Financial Statements of the companies in the information technology sector, listed on Brasil, Bolsa, Balcão (B3), were analyzed, identifying the items on the checklist, in order to measure the level of disclosure of these companies, based on the items served or not by the companies. The results showed that the Company Senior Solution S.A. presented the highest level of disclosure. However, it is noteworthy that none of the analyzed companies fully complied with what is determined by CPC 04 (CPC, 2010). The least observed item of disclosure by companies was the disclosure of the income statement item in which any amortization has been included. The level of the disclosure presented by the companies was, on average, 81.72%, considering the total of items over the analyzed period. This study contributes by presenting aspects of the disclosure of intangible assets that have not been served by companies, allowing them to act to qualitatively improve the disclosure of these assets, in order to obtain positive reactions from the market.

Keywords: Intangible assets. Disclosure. Information Technology.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade se torna cada vez mais necessária para o crescimento das empresas, sendo a responsável por transformar dados em informações úteis e fidedignas para seus usuários, principalmente os gestores, na tomada de decisão.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos e divulgações das informações contábeis, tendo em vista a convergência da Contabilidade brasileira aos

padrões internacionais. Mais especificamente, o CPC 04 (CPC, 2010) trata sobre o ativo intangível e tem como objetivo estabelecer como e quais são os critérios que a entidade deve atender para reconhecer esses ativos. Essa norma especifica ainda como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, ao apresentar suas formas de divulgação.

O cenário atual apresenta uma economia mundial baseada em ativos intangíveis. Destaca-se a capacidade de crescimento econômico nas empresas com o desenvolvimento desse tipo de ativos, sendo possível identificar um diferencial entre as demais empresas perante a inovação contábil. Surge, então, o conceito de escalabilidade, no qual os ativos intangíveis têm um maior potencial diante dos tangíveis, pois os intangíveis podem ser utilizados conjuntamente e em aplicações repetitivas sem diminuir sua utilidade (Carvalho, Kayo, & Martin, 2010; "Governança e critérios éticos", 2018).

A correta e adequada evidenciação dos ativos intangíveis permite refletir a situação real da entidade, mostrando claramente seus resultados para a administração e investidores que necessitam dessas informações para a tomada de decisão (Dionízio, 2016).

Estudos anteriores verificaram a evidenciação de ativos intangíveis do setor Financeiro (Chiarello, Marassi, & Klann, 2015), de informações voluntárias relacionadas ao capital intelectual (Manganeli, Tinoco, & Ott, 2016) e do impacto da adoção do CPC 04 (Reis, Rafael, Milani, & Miranda, 2016), e, ainda, a evidenciação das fases de pesquisa e desenvolvimento dos ativos intangíveis (Barsch & Souza, 2018). No entanto, não se identificaram estudos voltados à evidenciação dos intangíveis no setor de Tecnologia da Informação. Assim, surge o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de Tecnologia da Informação listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3)?

Para tanto, o objetivo deste estudo consiste em analisar o nível de evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas do setor de Tecnologia da Informação listadas na B3 com relação aos critérios de divulgação exigidos pelo CPC 04, durante o período de 2010 a 2017.

Esta pesquisa foi realizada nas empresas do segmento de Tecnologia da Informação listadas na B3 no período de 2010 a 2017. Trata-se de um setor relevante, no qual as empresas concentram grande capital intelectual, envolvendo a criação e inovação dos ativos intangíveis e a necessidade de continuamente buscarem a inovação para se manter no mercado.

Além disso, é grande o crescimento acerca desse setor, visto que ser digital deixou de ser diferencial e passou a ser necessidade para toda empresa que deseja ter sucesso ("O mercado de Tecnologia da Informação", 2018). Observa-se que para as empresas alcançarem transparência nas suas demonstrações contábeis, elas devem atender às exigências de divulgação do CPC 04 (CPC, 2010). Desse modo, as informações fornecidas para seus usuários poderão ser utilizadas com confiabilidade para a tomada de decisão.

Justifica-se a importância desta pesquisa pela relevância do segmento em estudo, ao considerar seu espaço na economia moderna. A contribuição do estudo quanto à teoria se

deve em razão de que mesmo a literatura sobre intangível na Contabilidade ser bastante explorada e relativamente consolidada, continua sendo necessária, principalmente quando aborda o tema sob diferentes formas e em diferentes setores. Logo, contribui com a literatura, ao agregar sua contribuição à temática em questão.

Quanto ao âmbito prático, torna-se importante entender como as empresas brasileiras do segmento de Tecnologia lidam com o capital intelectual e como apresentam essas informações aos tomadores de decisão e partes relacionadas. Entende-se que uma melhor divulgação contribui com o sucesso, tanto da empresa que divulga quanto dos usuários, propiciando o crescimento da economia em geral.

Este estudo está estruturado em cinco seções. A primeira apresenta esta introdução com uma breve contextualização do problema e os objetivos; a segunda apresenta o referencial teórico, evidenciando também os estudos relacionados; a terceira contempla os procedimentos metodológicos adotados neste estudo; a quarta a estruturação e a análise dos dados; e, por fim, tem-se a seção que apresenta as considerações finais, seguida das referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ATIVOS INTANGÍVEIS NO SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

O setor de Tecnologia da Informação se desenvolve em ritmo bastante acelerado. O que até então se tratava de uma área de suporte simples para algumas atividades das empresas, atualmente se tornou um setor de negócios responsável por atender às empresas, auxiliando-as no alcance de metas e objetivos. Desse modo, surge a necessidade de fazer os registros dos eventos contábeis, que têm a finalidade de organizar os dados para fornecer informações adequadas para seus usuários, mantendo, assim, controle de transações, com destaque na contabilização do ativo intangível (Alves, Amaral, & Ronkoski, 2016).

O ativo intangível é um subgrupo do ativo não circulante que deve destacar os direitos, representando bens incorpóreos, com a finalidade e/ou relacionado à manutenção da organização (Viceconti & Neves, 2013). Mas, por se tratar de intangível, a organização deve definir se é um ativo de vida útil definida ou indefinida. Se for um ativo que se possa definir o período no qual vai gerar fluxos de caixa positivos, trata-se de vida útil definida e para isso se deve fazer a amortização do bem. Essa amortização se inicia a partir do momento em que o ativo intangível está disponível para uso até o momento em que estiver classificado como mantido para venda ou totalmente amortizado (CPC, 2010).

Os métodos de amortização utilizados devem obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados e aplicados entre períodos, sendo eles: método linear, método dos saldos decrescentes e método de unidades produzidas. Já o ativo com vida útil indefinida não deve ser amortizado, pois não é possível mensurar o período em que esse bem vai gerar benefícios para a empresa. Desse modo, esta deve testar o seu valor recuperável com o contábil, anualmente, e sempre que tiver evidências nas quais o ativo pode ter perdido seu valor e quando reconhecer ou reverter a perda por desvalorização (CPC, 2010).

Os investimentos em ativo intangível são fundamentais para o crescimento das empresas, principalmente as empresas do setor de Tecnologia da Informação. Cabe ainda ressaltar que se trata de um ativo com vantagens em relação aos demais, visto que o seu diferencial é fazer com que mais de uma pessoa utilize o mesmo ativo, no mesmo momento, sem prejuízo algum aos demais. Magro, Silva, Padilha, e Klann (2018) afirmam que a ampla adoção de novas tecnologias da informação faz com que a importância do ativo intangível aumente, sendo, assim, necessárias mais informações relevantes para os investidores no momento da tomada de decisão. A capitalização de software (componente do custo de pesquisa e desenvolvimento do ativo intangível), por exemplo, torna-se relevante para seus usuários externos, principalmente para os investidores, pois influencia o processo de tomada de decisão e o preço das ações da empresa.

Para o segmento em questão, os ativos intangíveis passam a ser mais significantes e a ter mais valor perante seus usuários do que os ativos tangíveis. Os ativos das empresas do setor de Tecnologia da Informação estão mais concentrados em ativos intangíveis, colocando-o em evidência no momento da tomada de decisão, tanto dos gestores quanto de investidores (Magro et al., 2018).

Liao, Chan, e Seng (2013) afirmam que após a adoção da *International Financial Reporting Standards (IFRS)* as empresas de alta tecnologia do Reino Unido tiveram um aumento no nível de evidenciação de capital intelectual (ativo intangível). As empresas desse setor divulgaram seus ativos intangíveis de forma mais adequada se comparadas às empresas de outros setores. Evidenciaram ainda que a adoção da *IFRS* auxilia no aumento de vantagens no mercado competitivo pela gestão de ativos como os de capital intelectual.

2.2 EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

Frequentemente as empresas utilizam recursos com aquisição, desenvolvimento, manutenção ou até mesmo aprimoramento de novos processos para melhorar ou criar ativos intangíveis. Alguns exemplos de itens utilizados são os softwares, direitos autorais, lista de

clientes, patentes, franquias, relacionamento e fidelidade com clientes, relacionamento com fornecedores, entre outros (CPC 2010).

De acordo com o CPC 04 (CPC, 2010), o ativo intangível precisa ser identificável para se diferenciar do ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). Esse ágio reconhecido em uma combinação de negócios é o ativo que representa benefícios econômicos futuros, mas gerados por outros ativos adquiridos também em uma combinação de negócios e que não sejam identificados individualmente e reconhecidos separadamente.

Para o ativo ser identificável, precisa atender ao seguinte critério exigido por esse pronunciamento: quando o ativo possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, ou seja, que possa ser separado da entidade, sendo individualmente ou com um contrato, independente da intenção de uso pela empresa ou que esse ativo resulte de direitos legais, independente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da empresa ou de outros direitos e obrigações.

Para a empresa ter o controle do ativo, é preciso que tenha o poder de obter os benefícios econômicos futuros gerados por ele, mas essa capacidade de controlar resulta de direitos legais exercidos em um tribunal (CPC, 2010). As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com segurança e corretamente de acordo com as normas vigentes, para que os usuários dessas informações possam agir com confiabilidade na tomada de decisão.

Dalmácio e Paulo (2004) apresentam que o processo de divulgação (*disclosure*) exigido pelo CPC 04 corresponde à última fase do ciclo contábil e esta é caracterizada inicialmente pelo processo de reconhecimento e mensuração. Com relação à evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas, afirmam que torna a divulgação da empresa mais clara, não oferecendo dúvidas. Isso é importante visto que a divulgação das demonstrações contábeis representa um importante meio de comunicação sobre o desempenho de uma empresa aos seus interessados.

Bushman, Piotroski, e Smith (2004) definem que a transparência corporativa é a disseminação de informação relevante e confiável sobre o desempenho operacional e financeiro sobre as oportunidades de investimentos, a governança, os valores e riscos. Assim, é possível afirmar que as empresas que têm um melhor *disclosure* são mais transparentes nas suas demonstrações financeiras.

A evidenciação de ativos intangíveis se torna importante para as empresas e seus usuários, pois se entende que é uma informação de transparência na gestão das empresas. Desse modo, os usuários irão manter um conhecimento e acompanhar se as informações divulgadas nas demonstrações contábeis estão de acordo com a legislação, reduzindo, dessa forma, o risco de irregularidades e fraudes (Avelino, Pinheiro, & Lamounier, 2012).

Gerpott, Thomas, e Hoffmann (2008) destacam que as empresas devem se preocupar em divulgar informações qualitativamente suficientes sobre seus intangíveis, a fim de obterem reações positivas do mercado de capitais a partir das divulgações dos intangíveis.

No Brasil, o CPC 04 (CPC, 2010), correlato à norma IAS38, apresenta algumas informações que as empresas devem divulgar para cada classe de ativos intangíveis, distinguindo entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos, conforme se apresenta na Tabela 1:

Tabela 1

Exigências de divulgação pelo CPC 04

Vida útil definida e indefinida.
Se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizada e os métodos dela.
No início e no final do período, o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada.
A rubrica da demonstração do resultado em que a amortização for incluída.
A conciliação do valor contábil no início e no fim do período, que demonstre as informações sobre as adições, baixas e transferências.
Ativos classificados como mantidos para venda ou em grupos da mesma classificação.
Informações quando houver aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações, perdas e reversões da perda por desvalorização de acordo com o CPC 01–Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
Total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

Nota. Adaptado de “Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1): Ativo intangível”, por Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010, Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>

A evidenciação dos ativos intangíveis pode ser compulsória ou voluntária. Entretanto, para que as empresas alcancem um padrão satisfatório de evidenciação, elas não podem apenas se restringir aos critérios de divulgação exigidos pelo CPC 04 (CPC, 2010), mas expor informações que atendam às determinações existentes na legislação e normatização contábil, bem como demais informações que se fizerem necessárias (Gomes, 2006).

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Esta seção objetiva apresentar alguns estudos relacionados com o desenvolvido, mostrando a importância da evidenciação das informações exigidas pelo CPC 04. Na Tabela 2 estão apresentadas algumas pesquisas relacionadas a este estudo. Foram encontrados oito trabalhos, publicados no período de 2012 a 2018. Apresentam-se os autores com as datas de publicação, o objetivo do artigo, os procedimentos metodológicos, e, por fim, os resultados da pesquisa.

Tabela 2
Estudos relacionados

Autor/ano	Objetivo	Resultados
Avelino et al. (2012)	Apresentar um índice de evidenciação de informações compulsórias sobre ativos intangíveis de empresas listadas na carteira teórica do Ibovespa em 2011, observando os critérios de reconhecimento, mensuração e registro desses ativos conforme especificações do CPC 04.	O valor do intangível/amortização apresentou maior índice, de 91%. Obteve-se resultado de 63% nas informações de classificação da vida útil. Com relação à conciliação do valor contábil, as informações mais divulgadas foram relativas às baixas, adições e transferências. Por fim, a informação adicional foi o item com índice menor de evidenciação.
Kloepfel, Zittei, e Klann (2013)	Verificar a relação entre informações relativas ao ativo intangível evidenciadas por empresas listadas na B3, pertencentes ao setor de Utilidade Pública nos anos de 2010 e 2011.	Metade das empresas não evidenciou em 2010 e 2011 mais que 86% do total de itens exigidos. Apenas uma empresa evidenciou todos os itens exigidos.
Leite e Piniheiro (2014)	Verificar se as variáveis "desempenho no campeonato brasileiro", "receitas totais" e "representatividade do intangível" influenciam o nível de divulgação do ativo intangível nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros.	Avaliaram que 18 itens não foram divulgados por nenhum clube. Com relação às variáveis, entende-se que quanto melhor o desempenho dos clubes e quanto maior o total de receitas, maior é o nível de evidenciação. Já a representatividade do intangível não pôde ser comprovada estatisticamente.
Lopes et al. (2014)	Verificar o nível de aderência das empresas de capital aberto integrantes do setor de bens industriais aos itens de evidenciação estabelecidos no CPC 04.	No decorrer dos anos as empresas se esforçaram para atender aos critérios de exigências do CPC 04. Alcançaram um nível de conformidade superior a 50% nos quatro anos de análise com destaque maior nos anos de 2011 e 2012.
Moura e Varela (2014)	Analisar o grau de conformidade das informações divulgadas sobre ativos intangíveis em empresas da BM&FBovespa, por meio de um índice de evidenciação elaborado com base no CPC 04.	Verificou-se uma boa representatividade dos ativos intangíveis que, em média, equivaliam a 17% do ativo total e 34% dos ativos fixos. Destacaram-se os softwares, ágio, contratos de concessão e marcas e patentes, sinalizando que estes eram os intangíveis mais recorrentes nas empresas brasileiras.
Oro e Klann (2015)	Verificar a conformidade do <i>disclosure</i> obrigatório dos ativos intangíveis nas empresas brasileiras listadas aos níveis de Governança Corporativa na B3, de acordo com o CPC 04.	Indicaram a média de evidenciação de 11,31% no Nível 1, 26,20% no Nível 2 e 28,85% no Novo Mercado. Com relação à classificação do intangível, os itens com percentual maior de evidenciação foram o ágio, com 80% das empresas, os softwares, 73% e marcas e patentes, com 46%.
Chiarello et al. (2015)	Avaliar o nível de divulgação de informações relativas a ativos intangíveis em empresas do setor Financeiro e Outros listadas na BM&FBovespa, entre os anos 2010 e 2012.	O nível de divulgação dos intangíveis por parte das empresas investigadas é baixo. Além disso, o tamanho da empresa é a única variável testada que explica de modo significativo a evidenciação dos ativos intangíveis.
Manganeli et al. (2016)	Analisar o conteúdo da evidenciação de informações voluntárias relativas ao capital intelectual divulgadas nos Relatórios da Administração pelas companhias listadas na B3.	Identificaram um aumento de 8,84% na evidenciação de 2006 para 2009 nas informações do capital intelectual. Porém, de 2009 para 2012, o volume foi o mesmo. A melhor evidenciação foi identificada nas empresas listadas no Novo Mercado, seguidas pelas do Nível 1, Mercado Tradicional, e, por fim, Nível 2.

Autor/ano	Objetivo	Resultados
Reis et al. (2016)	Verificar como as empresas evidenciavam os Ativos Intangíveis antes da criação do CPC 04 e se houve mudanças significativas quanto a isso, com base nas notas explicativas e balanços patrimoniais divulgados.	Apresentaram que antes mesmo de o CPC 04 ser criado, alguns itens já deveriam estar sendo evidenciados. A partir de 2008, com o surgimento do CPC 04, houve um maior índice de evidenciação. Em 2012 muitas empresas ainda não atendiam a alguns itens.
Barsch e Souza (2018)	Identificar as características de evidenciação da fase de pesquisa e desenvolvimento dos ativos intangíveis gerados internamente nas companhias de capital aberto brasileiras.	O setor que teve maior índice de evidenciação foi o de Tecnologia da Informação, com 31,25%. A média envolvendo todos os setores no nível de evidenciação foi de 24,31%. Afirmou-se que a evidenciação dos gastos com pesquisa e desenvolvimento dos intangíveis gerados internamente ainda é baixa no Brasil.

Observa-se a amplitude de pesquisas sobre a evidenciação dos ativos intangíveis em diferentes segmentos. O procedimento mais utilizado nas pesquisas tem sido o checklist, visto que permite averiguar se as empresas evidenciam seus ativos intangíveis de acordo com o CPC 04. Este estudo se difere dos anteriores ao focar especificamente nas empresas do setor de Tecnologia da Informação, listadas na B3. Diferencia-se ainda por considerar uma amplitude maior de tempo (2010 a 2017), permitindo observar a evolução dessa evidenciação ao longo desse período, pós-implantação do CPC 04.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa aplicada, pois envolve verdades e interesses locais para atender às demandas sociais, com o intuito de gerar conhecimentos para aplicação prática a soluções de problemas, neste caso, acerca da evidenciação dos ativos intangíveis (Otani & Fialho, 2011). Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa descritiva. Classifica-se como uma pesquisa de abordagem quantitativa, pois interpreta os fenômenos e os atribui significado a partir da contagem de frequências e do cálculo de médias. Com relação aos procedimentos é identificada como documental, pois se fundamenta na utilização de materiais impressos e/ou divulgados e a natureza essencial do processo é a natureza das fontes coletadas (Otani & Fialho, 2011).

A coleta foi realizada a partir das demonstrações publicadas das empresas do setor de Tecnologia da Informação listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3). Esse setor é composto por sete empresas, divididas em dois grupos, sendo eles designados como “computadores e equipamentos” e “programas e serviços”.

Tabela 3
Empresas listadas

Grupos	Empresas
Computadores e equipamentos	Itautec S.A.–Grupo Itautec
	Positivo Tecnologia S.A.
Programas e serviços	BRQ Soluções em Informática S.A.
	Linx S.A.
	Quality Software S.A.
	Senior Solution S.A.
	Totvs S.A.

O levantamento de dados foi realizado a partir da consulta às demonstrações contábeis das empresas do período de 2010 a 2017, procedendo-se a uma análise qualitativa por meio de um checklist com base no CPC 04. De acordo com Raupp e Beuren (2006), o checklist está enquadrado como um instrumento de pesquisa que pode ser executado para a coleta de dados, de forma que seja possível verificar se a população pesquisada utiliza os elementos necessários para a aplicação de uma proposta teórica.

Após a coleta de dados, procedeu-se à análise, realizada por meio do checklist, a partir do qual foi possível comparar os itens exigidos pelo CPC 04 com os itens evidenciados pela empresa, avaliando, assim, o seu nível de evidenciação em relação ao total.

Tabela 4
Critérios de Divulgação prescritos no CPC 04

Identificação da vida útil definida ou indefinida.
Se definida, os prazos de vida útil ou taxas de amortização utilizados.
Se definida, os métodos de amortização utilizados.
Valor contábil bruto e eventual amortização acumulada no início e no fim do período.
Rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização for incluída.
Conciliação do valor contábil no início e no fim do período.
Informações sobre adições do ativo.
Informações de ativos classificados como mantidos para venda.
Informações sobre realizações de teste de <i>impairment</i> e constituição da provisão para perda, quando cabível.
Separado por classe de ativos.
Fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida.
Descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual.
Total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

Quando a empresa atende a um item do checklist, atribui-se a resposta “sim”. Caso a empresa não atenda a determinado item, atribui-se a resposta “não”. Porém, quando não houver razão específica da obrigatoriedade de determinado item para aquela empresa ou situação específica, será atribuída a resposta “não aplicável”. Para o cálculo do nível de evidenciação de cada empresa serão considerados apenas os itens aplicáveis a cada uma delas, evitando-se distorcer as médias das empresas que porventura tenham itens não aplicáveis.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 ESTRUTURAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A análise foi feita inicialmente nas notas explicativas, nas quais se verificou se os itens exigidos pelo CPC 04 estavam sendo evidenciados pelas empresas do setor de Tecnologia da Informação. Analisou-se também o Balanço Patrimonial para confirmação de saldo na conta. Esta pesquisa foi feita por meio do checklist conforme citado na metodologia do estudo, permitindo que após a coleta de dados fosse analisado o nível de evidenciação das empresas por cada item e anualmente.

Diante da aplicação do checklist, desenhou-se a Tabela 5, que apresenta o nível de evidenciação em porcentagem por ano de cada empresa:

Tabela 5
Nível de evidenciação dos ativos intangíveis das empresas em estudo

Empresas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Média
Itautec S.A.–Grupo Itautec	84,62	84,62	84,62	84,62	84,62	84,62	76,92	84,62	83,66
Positivo Tecnologia S.A.	91,67	91,67	83,33	83,33	83,33	83,33	83,33	83,33	85,42
BRQ Soluções em INFORMÁTICA S.A.	-	-	-	75,00	76,92	83,33	83,33	83,33	80,38
Linx S.A.	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67	84,62	84,62	89,91
Quality Software S.A.	-	69,23	69,23	69,23	53,85	61,54	61,54	61,54	63,74
Senior Solution S.A.	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67	91,67
Totvs S.A.	83,33	83,33	83,33	83,33	76,92	69,23	69,23	69,23	77,24

Nota. Valores representados em percentuais (%).

Observa-se na Tabela 5 que nenhuma empresa evidenciou 100% dos itens exigidos. A empresa que apresentou maior índice médio de evidenciação por ano foi a Senior Solution S.A., com média de 91,67%. Essa Empresa apresentou de forma clara todas as informações

necessárias em suas notas explicativas. O item que fez com que a empresa não alcançasse 100% de evidenciação foi o item 11, que trata sobre o valor contábil e os fatores mais importantes para a decisão de vida útil indefinida. A Empresa não divulgou sobre esse item nas suas demonstrações contábeis.

Já a empresa com menor índice médio anual foi a Quality Software S.A., com 63,74%, que, da mesma forma, não evidenciou o item 11 durante os anos de análise. Outro item que não foi evidenciado nos anos de 2014 a 2017 por esta empresa e se destaca aqui é o item 3, que trata sobre os métodos de amortização do bem. Nas demais empresas foi um item frequentemente atendido, sendo comum que fosse um dos primeiros itens a ser divulgado nas notas explicativas. É relevante destacar que algumas empresas que estão sem percentual de evidenciação em determinados anos, em razão do fato de não estarem ainda listadas na B3 nesses períodos.

Ainda analisando a Tabela 5 é possível observar que, de modo geral, as empresas evidenciaram em média 81,72% dos itens exigidos pelo CPC 04. Esses resultados se aproximam aos do estudo de Kloepfel et al. (2013), por concluírem que, em 2011, as empresas divulgaram mais de 86% do total dos itens exigidos pelo CPC 04. Assim, torna-se relevante verificar quais foram os itens mais evidenciados e quais os itens que não foram divulgados pela maioria dessas empresas.

Tabela 6
Nível de evidenciação por item

Itens	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Média
1	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100
2	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100
3	60,00	66,67	50,00	57,14	42,86	42,86	28,57	42,86	49
4	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	85,71	85,71	96
5	100,00	100,00	100,00	85,71	85,71	100,00	100,00	100,00	96
6	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100
7	100,00	83,33	83,33	85,71	85,71	71,43	85,71	85,71	85
8	20,00	16,67	28,57	14,29	28,57	14,29	14,29	14,29	19
9	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100
10	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100
11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100
13	100,00	83,33	83,33	71,43	71,43	71,43	85,71	85,71	82
Mé- dia	83,08	80,77	80,40	78,02	78,02	76,92	76,92	78,02	79,00

Nota. Valores representados em percentuais (%).

Observa-se na Tabela 6 que dos 13 itens analisados, 6 deles foram 100% evidenciados em todas as empresas em todos os períodos. Já o item 11, que trata sobre o valor contábil e os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida, não foi divulgado em momento algum nas demonstrações contábeis por essas empresas. Trata-se de um ponto de atenção, pois além de ser obrigatória a divulgação desse item, é relevante que ela demonstre os fatores a partir dos quais foi delimitado que a vida útil de determinado ativo intangível é indefinida.

O item 8, que corresponde à divulgação de informações de ativos classificados como mantidos para venda, não se aplicou à maioria das empresas, pois não apresentavam ativos intangíveis mantidos para venda. Para cálculo do nível de evidenciação da empresa, quando não aplicável, esse item não foi considerado. Isso também ocorreu com Leite e Pinheiro (2014), que verificaram um número expressivo de itens inerentes ao intangível que não foram divulgados. A Empresa Itautec S.A.–Grupo Itautec foi a única que apresentou em todos os anos valores de ativos intangíveis mantidos para venda.

A Tabela 7 apresenta o número de itens evidenciados por cada empresa do setor de Tecnologia da Informação ao longo do período em estudo, sendo que o total de itens obrigatórios é 13.

Tabela 7
Quantidade de itens evidenciados pelas empresas

Empresas	Itens por ano							
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Itautec S.A.–Grupo Itautec	11	11	11	11	11	11	10	11
Positivo Tecnologia S.A.	11	11	10	10	10	10	10	11
BRQ Soluções em Informática S.A.	-	-	-	9	10	10	10	10
Linx S.A.	11	11	11	11	11	11	11	11
Quality Software S.A.	-	9	9	9	7	8	8	8
Senior Solution S.A.	11	11	11	11	11	11	11	11
Totvs S.A.	10	10	10	10	10	9	9	9

Observa-se que os itens foram evidenciados de forma semelhante entre as empresas e que a maioria segue o mesmo nível de evidenciação de um ano para o outro. É relevante o fato de que as empresas continuam divulgando os mesmos itens, porém não buscaram se adequar também aos itens não atendidos para os períodos seguintes.

4.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este estudo obteve resultados relevantes referentes à evidenciação dos ativos intangíveis. O nível de evidenciação pelas empresas estudadas apresentou diferenças entre

as empresas e entre os períodos, abrangendo desde item que não foi divulgado em momento algum nas sete empresas em todo o período de análise, até itens que foram evidenciados em todos os anos por todas as empresas.

É necessário que as empresas do setor de Tecnologia da Informação sejam transparentes na divulgação de seus ativos intangíveis em suas demonstrações contábeis, já que elas possuem valores consideráveis desses ativos. Os itens que alcançaram 100% de evidenciação por todas as empresas foram os itens 1 (identificação da vida útil definida ou indefinida), 2 (se definida, os prazos de vida útil ou taxas de amortização utilizados), 6 (conciliação do valor contábil no início e no fim do período), 9 (informações sobre realizações de teste de *impairment* e constituição da provisão para perda, quando cabível), 10 (separação por classe de ativos) e 12 (descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual). Esses achados corroboram os de Reis et al. (2016), que apresentam alguns desses itens como os mais evidenciados nas empresas de sua pesquisa.

Observou-se que a maioria das empresas divulgou o item 7 (informações sobre adições do ativo). Esse resultado corrobora o estudo de Avelino et al. (2012), no qual a maioria das empresas estudadas divulgaram essa informação em suas notas explicativas.

A evidenciação encontrada no item 9 (informações sobre realizações de teste de *impairment* e constituição da provisão para perda) também corrobora o estudo de Avelino et al. (2012), pois apresenta que todas as empresas evidenciaram sobre o teste de *impairment*.

Este estudo converge ainda com os achados de Leite e Pinheiro (2014), visto que obtiveram o mesmo resultado do item 6, que trata da conciliação do valor contábil, alcançando o percentual de 100% de evidenciação em todas as empresas e períodos pesquisados. Outro item que apresentou um resultado semelhante foi o item 11 (fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida). Leite e Pinheiro apresentaram que, de todas as 15 empresas pesquisadas, nenhuma delas divulgou os motivos mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida.

Cabe ressaltar outro resultado desta pesquisa, referente ao item 13 (total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período). A maioria das empresas divulgou em suas notas explicativas os gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa no período, obtendo-se um percentual médio de 82% no total de empresas e durante todos os anos. Esses resultados divergem com os de Avelino et al. (2012), visto que as empresas estudadas por eles apresentaram uma média baixa referente a esse item (21,28%).

Evidencia-se ainda que todas as empresas obtiveram um nível médio de evidenciação maior que 50% dos itens. Esse resultado corrobora o estudo realizado por Lopes et al. (2014), no qual, das 28 empresas estudadas pelos autores, em todo o período pesquisado, todas apresentaram um índice médio de evidenciação superior a 50%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar o nível de evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas do setor de Tecnologia da Informação listadas na B3 com relação aos critérios de divulgação exigidos pelo CPC 04, durante o período de 2010 a 2017. Para isso, foi elaborado um checklist com os itens que devem ser divulgados pelas empresas, o qual foi verificado nas demonstrações contábeis delas.

Observou-se que as empresas evidenciaram, em média, 81,72% dos itens exigidos durante os anos analisados. Esse resultado é relevante visto que é uma média alta de evidenciação perante estudos anteriores aplicados em empresas de outros setores. Destaca-se aqui a relevância do setor de Tecnologia da Informação, bem como a representatividade dos ativos intangíveis dessas empresas perante seus ativos totais. Mesmo a empresa que obteve uma menor média de evidenciação, ainda assim apresentou nível de evidenciação superior a 50%.

O estudo apresentou alguns itens que foram totalmente evidenciados por todos os anos e em todas as empresas, bem como item que não foi evidenciado por nenhuma empresa ao longo do período. Ressalta-se aqui como item negligenciado pelas empresas em suas divulgações a evidenciação do valor contábil e dos fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida de seus ativos intangíveis.

Cabe salientar que o período analisado nesta pesquisa foi a partir de 2010, período em que o CPC 04 já estava vigente. Ressalta-se ainda que as empresas apresentaram uma divulgação similar durante os anos e não apresentaram tendência de adequação ao passar dos anos ao CPC 04. De modo geral, continuaram divulgando os mesmos itens desde 2010 até 2017.

É possível também afirmar que o nível de evidenciação dos ativos intangíveis foi superior aos das empresas analisadas nos estudos anteriores consultados. Todas as empresas deste estudo apresentaram nível de evidenciação superior a 50%. A Empresa Senior Solution S.A. foi a que se apresentou mais adequada ao CPC 04, logo não alcançou um nível de 100% de evidenciação apenas por não divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período, item o qual não foi evidenciado por nenhuma empresa deste estudo.

O estudo contribui com a literatura ao apresentar observações acerca da evidenciação dos ativos intangíveis, especificamente por empresas do setor de Tecnologia da Informação. Trata-se de um setor no qual os ativos intangíveis têm maior representatividade, indicando necessidade de maior preocupação dos estudos com os intangíveis das empresas desse setor.

Este estudo contribui de forma prática ao apresentar aspectos da evidenciação dos ativos intangíveis aos quais as empresas do setor estudado não atribuem a devida importância. A partir desses resultados, não somente as empresas desse setor, mas também as demais empresas poderão adotar novas práticas de evidenciação que as levem a se preocupar com

a correta evidenciação dos ativos intangíveis, em todos os aspectos normativos, divulgando informações suficientes sobre seus intangíveis, a fim de obter reações positivas do mercado sobre a evidenciação desses ativos (Gerpott et al., 2008).

Esta pesquisa delimitou-se a um único setor, o de Tecnologia da Informação, durante o período de 2010 a 2017. Assim, como sugestão para novos estudos, recomenda-se ampliar o número de setores para que seja possível realizar uma análise comparativa entre os setores ao longo de determinado período, permitindo verificar também a evolução e o nível de adequação ao CPC 04 de cada setor.

Sugerem-se ainda estudos que foquem em aspectos relacionados a possíveis reorganizações societárias que possam impactar os ativos intangíveis das empresas analisadas. Outra sugestão seria investigar se existe diferença significativa ou não na divulgação das empresas, bem como quais as variáveis influenciadoras. Assim, será possível apresentar mais contribuições às organizações, auxiliando-as a se manterem competitivas e atraentes aos investidores.

REFERÊNCIAS

- Alves, F., Amaral, M. A. do, & Ronkoski, J. (2016). Ativo Intangível e Capital Intelectual em Empresas de Tecnologia da Informação (TI). *Memorial TCC Caderno da Graduação*, 2(1), 116-129.
- 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), 22-45.
- Barsch, L. S., & Souza, M. M. de. (2018). Características da Evidenciação da Fase de Pesquisa e Desenvolvimento de Ativos Intangíveis nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(1), 137-156.
- Bushman, R. M., Piotroski, J. D., & Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency? *Journal of accounting research*, 42(2), 207-252.
- Carvalho, F. M., Kayo, E. K., & Martin, D. M. L. (2010). Tangibilidade e intangibilidade na determinação do desempenho persistente de firmas brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(5), 871-889.
- Chiarello, T. C., Marassi, R. B., & Klann, R. C. (2015). Divulgação de ativos intangíveis: Um estudo em organizações do setor financeiro e outros da BM&FBovespa. *RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(1), 197-224.

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2010). *Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1): Ativo intangível*. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>
- Dalmácio, F. Z., & Paulo, F. F. (2004). A evidenciação contábil: Publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis. *BBR – Brazilian Business Review*, 1(2).
- Dionízio, C. L. D. R. (2016). *Evidenciação dos ativos intangíveis de empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa à luz do CPC 04 (R1)* (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco.
- Gerpott, T. J., Thomas, S. E., & Hoffmann, A. P. (2008). Intangible asset disclosure in the telecommunications industry. *Journal of intellectual capital*, 10(1), 18-37.
- Gomes, E. A. (2006). *Estudo sobre os níveis de disclosure adotados pelas empresas brasileiras e custo de capital* (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.
- Governança e critérios éticos e sociais entram na avaliação de investidores. (2018). *Valor Econômico*. Recuperado de <https://www.valor.com.br/empresas/5530259/governanca-e-criterios-eticos-e-sociais-entram-na-avaliacao-de-investidores>
- Kloepfel, N., Zittei, M. V. M., & Klann, R. C. (2013). Ativos intangíveis: Reconhecimento em empresas de utilidade pública listadas na BM&FBovespa. *Revista de Estudos Contábeis*, 4(7), 98-115.
- Leite, D. U., & Pinheiro, L. E. T. (2014). Disclosure de ativo intangível: Um estudo dos clubes de futebol brasileiros. *Enfoque: Reflexão contábil*, 33(1), 89-104.
- Liao, P. C., Chan, A. L., & Seng, J. L. (2013). Intellectual capital disclosure and accounting standards. *Industrial management & data systems*, 113(8), 1189-1205.
- Lopes, L. C., Alves, N. M., Silva, L. L., Filho, 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).
- Magro, C. B. D., Silva, A., Padilha, D., & Klann, R. C. (2018). Relevância dos ativos intangíveis em empresas de alta e baixa tecnologia. *Nova Economia*, 27(3).
- Manganeli, M. T. D. M., Tinoco, J. E. P., & Ott, E. (2016). Evidenciação de capital intelectual de companhias listadas na BM&FBovespa. *ConTexto*, 16(34), 53-69.

Moura, G. D., & Varela, P. S. (2014). Análise da conformidade das informações divulgadas sobre ativos intangíveis em empresas listadas na BM&FBovespa. *RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(2), 637-662.

O mercado de Tecnologia da Informação deve crescer, aumentando as contratações, segundo especialistas em recolocação de executivos de tecnologia. (2018). *Infomoney*. Recuperado de <https://www.infomoney.com.br/negocios/noticias-corporativas/noticia/7528590/mercado-tecnologia-informacao-deve-crescer-aumentando-contratacoes-segundo-especialistas-recolocacao>

Oro, I. M., & Klann, R. C. (2015). Disclosure Obrigatório de Ativos Intangíveis das Companhias Listadas nos Níveis de Governança Corporativa da Bm&FBovespa. *Pensar Contábil*, 17(62).

Otani, N., & Fialho, F. A. P. (2011). *TCC: Métodos e técnicas*. Florianópolis: Visual Books.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Reis, L. G., Rafael, A. B. L., Milani, B. L., & Miranda, D. R. (2016). Evidenciação dos Ativos Intangíveis pelas Empresas do Setor de Energia Elétrica: Uma Análise Comparativa com Empresas Listadas na BM&FBovespa entre 2006 e 2012. *RIC*, 10(1), 44-58.

Viceconti, P., & Neves, S. (2013). *Contabilidade básica*. São Paulo: Saraiva Educação.

Como citar este artigo:

ABNT

SOUZA, Daiany de et al. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas de Tecnologia da Informação da B3. **RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba: Editora Unoesc, v. 19, n. 2, p. 317-334, maio/ago. 2020. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>. Acesso em: dia/mês/ano.

APA

Souza, D. de, Fagundes, E., Monteiro, J. J., Rengel, R., & Constante, F. (2020). Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas de Tecnologia da Informação da B3. *RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 19(2), 317-334. Recuperado de <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>