

DISCLOSURE DOS ATIVOS INTANGÍVEIS NA ÁREA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NAS EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA E EURONEXT

disclosure of intangible assets in the information technology area in companies listed on bm & fbovespa and Euronext

Mariana Silva Almeida¹
Douglas Santos de Andrade
Emerson Gonzaga da Silva
Roseane Patrícia de Araújo Silva

RESUMO

O objetivo deste artigo é identificar o *disclosure* dos ativos intangíveis na área de TI nas empresas listadas na B³ e EURONEXT. Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é caracterizada como descritiva; no que se refere aos seus procedimentos, documental indireta bibliográfica; e já com relação a sua abordagem, de natureza qualitativa. Neste sentido, foi realizada uma pesquisa com base nas demonstrações financeiras e nas notas explicativas das 11 empresas analisadas, sendo 6 delas brasileiras e 5 portuguesas que foram divulgadas no ano de 2015, referentes ao exercício de 2014. Os resultados da pesquisa demonstram que mesmo as empresas atuando no mesmo segmento e em consonância com as *International Financial Reporting Standard* (IFRS), ainda ocorrem significativas discrepâncias nas demonstrações contábeis. Verificou-se também a utilização de várias nomenclaturas para o ativo estudado, uma fragilidade no *disclosure* das empresas listadas, interferências por estarem enquadradas como sistema *Code Law*, a amortização e o *Impairment Test* (IT) dos incorpóreos pesquisados. Diante dos resultados da pesquisa, nota-se que é preciso avançar no processo de convergência, já que em alguns casos, é evidente a fragilidade da qualidade de suas informações.

Palavras-chave: Mensuração de intangíveis. *Disclosure* em TI. Processo de mensuração internacional.

ABSTRACT

The purpose of this article is to identify or disclose intangible assets in the IT area at companies listed in B3 and EURONEXT. As for its objectives, a survey is characterized as descriptive; with regard to its procedures, indirect bibliographic documents; and already in relation to its approach, of a qualitative nature. In this sense, a survey was carried out based on the financial statistics and the explanatory notes of the 11 companies analyzed, 6 of which were Brazilian and 5 Portuguese which were disclosed in 2015, related to the 2014 financial year. The results of the research demonstrate the same as companies operating in the same segment and in accordance with the *International Financial Reporting Standard* (IFRS), still showing discrepancies in the accounting accounts. It was also verified the use of several nomenclatures for the studied asset, a weakness not disclosed by the listed companies, interferences because it is classified as a *Code Law* system, an amortization and the *Impairment Test* (IT) of the studied incorporates. Given the results of the research, note whether it is necessary to move forward in the convergence process, since in some cases, the fragility of the quality of the information is evident.

Keywords: Measurement of intangibles. IT disclosure. International measurement process.

¹ Autor correspondente: Douglas Santos de Andrade - douglassantosesp@hotmail.com

INTRODUÇÃO

A contabilidade está em um processo de convergência internacional, no qual o *International Accounting Standards Board* (IASB) é o principal regulamentador mundial. Nos países caracterizados pelo sistema de estrutura jurídica *Code Law* isso também está acontecendo, como é o caso do Brasil e de Portugal, onde suas principais bolsas de valores obrigam a auditoria das demonstrações apresentadas pelas empresas de capital aberto nelas listadas.

Mesmo com o processo de convergência, as empresas listadas na B³ e na Bolsa de Lisboa (correspondem às bolsas de valores do Brasil e a de Portugal respectivamente, levando em consideração ainda que a de Portugal está inclusa na EURONEXT) podem não seguir os critérios exigidos pelo IAS 38 (norma emitida internacionalmente para a regulamentação dos intangíveis). No Brasil, essa norma é interpretada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 04 (R1), 2010; e em Portugal, pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC 6). Podemos observar que pela interferência das leis ou pelos custos não compensáveis, a não utilização desses critérios cria uma assimetria informacional, que diminuem assim, a relevância das informações.

Assim, o ativo intangível como item fundamental em longo prazo é evidenciado no Balanço Patrimonial, onde este sofreu alterações pela Lei 11.638/07, que foi complementada pela MP 449/08. Posteriormente, esta medida provisória foi revogada e substituída pela Lei 11.941/09. Com tais alterações, no Brasil foi criado o subgrupo Intangível, pertencente ao ativo não circulante.

Considerando que os setores de tecnologia da informação (TI) listados nas respectivas bolsas de cada país possuem um alto intangível, que é caracterizado pelo uso de *software*, *goodwill*, patentes, projetos em desenvolvimento e outros intangíveis, acredita-se que o *disclosure* correto destes intangíveis aumentam a confiabilidade dos investidores, dos fornecedores e de outros usuários destas informações.

A partir deste contexto, decidiu-se elaborar um estudo com a finalidade de responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais os critérios de *disclosure* dos ativos

intangíveis nas empresas do setor de tecnologia da informação listadas na B³ e EURONEXT? Dessa forma, este artigo tem como objetivo identificar o *disclosure* dos ativos intangíveis na área de tecnologia da informação nas empresas listadas na B³ e EURONEXT, de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade e das legislações vigentes, tendo como baliza as demonstrações contábeis disponíveis concernentes às bolsas de valores. A identificação dos critérios de *disclosure* foi realizada conforme a representatividade do capital intangível nas demonstrações contábeis destas empresas.

Tal estudo mostra-se relevante já que a área de TI acumula um número significativo de ativos intangíveis, e por este motivo, foi escolhida esta área para a identificação dos principais intangíveis entre as bolsas do Brasil e de Portugal. A amostra é composta por 11 empresas, sendo 6 brasileiras e 5 portuguesas, cadastradas nas relativas Bolsas de Valores e que publicaram as demonstrações contábeis no ano de 2015, referente ao exercício de 2014 na área de TI.

Destarte, se faz necessário a contabilização dos ativos das empresas, já que seus usuários valorizam muito informações de qualidade. Além disso, a inovação é fundamental para o desenvolvimento, mesmo que tal necessidade não seja compreendida por muitas empresas. Neste sentido, a pesquisa justifica-se pelo auxílio na compreensão do *disclosure* de ativos intangíveis entre países *Code Law*, além da dificuldade em encontrar conteúdos relacionados com a área internacional.

O artigo está estruturado em cinco seções. Após à introdução, será apresentado o referencial teórico que apresenta os aspectos inerentes aos ativos intangíveis, os aspectos da área de TI e os estudos correlatos, logo após é apresentado os procedimentos metodológicos e em seguida, os resultados da pesquisa e por fim, são expostas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ASPECTOS INERENTES AOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Desde os primórdios da humanidade, a contabilidade foi se desenvolvendo pela necessidade de gerir o patrimônio. Um dos principais itens da contabilidade nos últimos tempos é o ativo, que segundo o CPC 04 (R1), (2010) “*ativo é um recurso controlado*

pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade”.

Nesse sentido, os ativos passaram por grandes mudanças na forma de reconhecimento, mensuração e divulgação, onde antes da atualização da Lei 6.404/1976, pelas leis 11.638/2007 e 11.941/2009, não havia a obrigatoriedade do reconhecimento dos ativos intangíveis no balanço patrimonial, como por exemplo, no Brasil.

Um dos motivos pelo qual a contabilidade no Brasil não se desenvolvia com maior rapidez eram as interrupções legais, sendo um dos fatores de um país *Code Law* (sistema romano-germânico), possuir maiores interferências pelas leis e requerer um detalhamento maior das informações, dificultando a abertura para novas metodologias de avaliações. Por este motivo, a atualização da Lei 6.404/1976 corroborou com o desenvolvimento da contabilidade no Brasil.

A mesma dificuldade também é apresentada em outros países *Code Law*, como Portugal, que foi o país escolhido para a comparação destas informações. Embora ele esteja inserido no cenário europeu, além de ter sido o principal país explorador de recursos do Brasil, foi também o seu colonizador, e até nos dias atuais, possui características semelhantes ao Brasil.

Na classificação de ativos, um dos principais subgrupos em longo prazo são os intangíveis (também chamados de incorpóreos ou imateriais), que deverá ser distinguido do *goodwill* quando este não se enquadrar na definição de ativo intangível. Segundo o IAS 38, (2004) o intangível é o ativo não monetário identificável e sem substância física. [...] separado ou dividido da entidade e negociado individualmente ou em conjunto, ou, ainda, resultar de direitos contratuais ou legais. Não sendo permitido o reconhecimento do *goodwill* subjetivo (criado internamente) por não se enquadrar na definição de intangível e não ser apresentado como separado e/ou resultado de direitos contratuais ou legais, mas sendo permitido o reconhecimento do *goodwill* objetivo (adquirido na compra de investimento de terceiros), por se classificarem como intangíveis (MARTINS, 2001; PEREIRA; MORAIS; SALLABERRY, 2013).

Os ativos intangíveis ainda podem ser classificados como de geração externa e de geração interna, e estes estão subclassificados em: Tecnologia (as patentes; segredos industriais, tais como: fórmula, inventos, metodologias de produção; e os programas de

computador), Comerciais (concessões e/ou permissões para a exploração de serviço público; os contratos de distribuição, representação, e concessão para a revenda de veículos automotores; de utilização de marcas; dos direitos autorais e de edições de obras; franquias; direito de exploração de lavras e demais licenças e concessões; desenvolvimento de fornecedores; carteira de clientes; treinamento e formação de mão de obra) e os Organizacionais (são as despesas de instalação de uma sociedade empresarial ou simples, como as despesas pré-operacionais, as despesas de pesquisa e desenvolvimento, e os Certificados de Qualidade (ISO 9000) (HOOG, 2013).

No presente artigo, entende-se por *disclosure* como sendo a divulgação das informações contábeis com ênfase no processo de evidenciação das informações obrigatórias, em um comparativo entre Brasil e Portugal. Nesta concepção, este artigo restringe sua pesquisa à área de tecnologia, focando no *disclosure* na área de tecnologia da informação nas empresas listadas nas bolsas valores da B³e EURONEXT.

2.1.1 Evidenciação de Informações e Divulgação

Neste item, *Disclosure* é o reconhecimento dos ativos intangíveis em uma empresa, sendo apenas uma parte do processo de divulgação das informações contábeis. Neste aspecto, a contabilidade entre os dois países abordados apresenta informações próprias, divergindo em alguns termos e localizações de alguns itens no Balanço Patrimonial (BP).

As empresas de TI possuem tratamento similar às empresas em geral, distinguindo-se apenas no volume de seus intangíveis, o que aumenta a relevância deste ativo, caracterizando um percentual significativo para os usuários das informações contabilísticas.

Como critérios de avaliação para o *disclosure*, o CPC 04 (R1), (2010), informa uma lista na qual Lopes et. al. (2014) elenca 14, os quais são apresentados no quadro 1, no tópico procedimentos metodológicos, onde estes constituem uma relevância na mensuração dos intangíveis.

2.2 AMORTIZAÇÃO E IMPAIRMET TEST

A amortização é aplicada segundo o CPC 04 (R1), (2010) aos intangíveis quando possuírem vida útil definida. Já o de vida útil, enquanto não for definida, não poderá ser amortizada. O *impairment test* deve ser aplicado aos ativos intangíveis em que a amortização não puder ser aplicada. Já perda por redução ao valor recuperável de ativos é a nomenclatura utilizada pelo CPC 04 (R1), (2010) para definir o teste de imparidade.

Para visualizarmos a configuração do *impairment test* e da amortização, esta é apresentada abaixo na figura 1.

Figura 1 - Mapeamento da amortização e *impairment test*



Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

O *impairment test* é conhecido como teste de imparidade ou teste de recuperabilidade nos países abordados na pesquisa. Embora tenha sido utilizado em Portugal apenas em 2010 com a vigência do SNC, ele já constava no modelo anterior, chamado de Diretriz Contabilística n.º 29 de 2002. No Brasil, o *impairment test* passou a ser útil a partir de 2007, quando iniciou efetivamente o processo de convergência. Tanto a amortização quanto o *impairment test* buscam diminuir a discrepância entre o valor de custo e o valor atual econômico dos intangíveis. Tais itens de ajuste (amortização e *impairment test*) devem ser divulgados pelas empresas em seus relatórios contábeis por meio de notas explicativas.

2.3 DISCLOSURE NA ÁREA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E

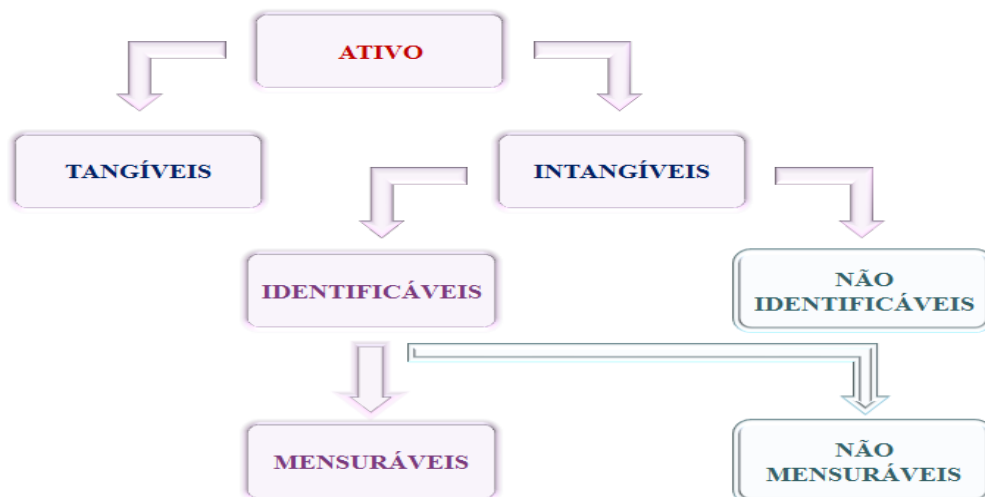
INOVAÇÃO

Em conceito mais amplo, é chamada de Tecnologia da Informação (TI), os sistemas de informações; o uso de hardware e software; telecomunicações; automação; e recursos multimídia, utilizados pelas organizações para fornecer dados, informações e conhecimento (LUFTMAN et. al. 1993; WEIL, 1992).

A tecnologia é um investimento intangível relevante para a contabilidade, pois abrange tanto hardwares como softwares. Acredita-se que seu desenvolvimento e difusão tiveram grande impacto sobre o padrão de produção, pois para as empresas mapearem o desenvolvimento, produção, adaptação e o uso dos softwares, é uma tarefa mais complexa. Tal dificuldade também é encontrada pela contabilidade, durante os processos contábeis de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (MANUAL DE OSLO, 2006).

Para a contabilidade, alguns itens do intangível podem ser de difícil mensuração, pois apenas são reconhecidos aqueles que forem classificados como identificáveis ou não identificáveis, e mensuráveis, abolindo assim o reconhecimento no intangível dos não mensuráveis, como mostra a figura 2:

Figura 2: Mapeamento dos intangíveis



Fonte: Adaptado de Assunção et. al. (2005)

Nas empresas de tecnologia da informação, é comum o elevado ativo intangível em comparação com o restante no que se refere aos itens individuais, o que pode

abordar diferentes incorpóreos nesta área. A inovação se insere neste contexto de forma ampla, pois geralmente estas empresas buscam inovar, acrescentando seus conhecimentos.

Segundo o Manual de Oslo (2006), inovação é a implementação de um produto (bem ou serviço) novo ou significativamente melhorado; um processo; um novo método de marketing; um novo método organizacional nas práticas de negócios, na organização do local de trabalho ou nas relações externas.

A difusão do conhecimento e da tecnologia é parte central da inovação. Um fator importante referente às novas tecnologias é que elas possuem frequentemente aspectos do bem público, pois os custos para torná-las disponíveis a vários usuários são baixos, se comparados a seus custos de desenvolvimento. Tecnologias e conhecimentos circulam entre fronteiras, dentro de um mercado globalizado, em que a internet possibilitou o aumento das oportunidades de comunicação e de realização de negócios com empresas de outros países, o que corrobora com a elevação do seu intangível.

2.4 B³ E EURONEXT

A B³ e a EURONEXT são as principais bolsas do Brasil e da Europa, respectivamente, onde a bolsa de Portugal está incluída na bolsa da Europa, por causa de sua localização geográfica e por fazer parte da União Europeia. Foram selecionados apenas as informações referentes à Portugal, e estas foram encontradas na bolsa de Lisboa, sendo elencadas apenas cinco empresas na área definida como “*Software & Computer Services*” no grupo “*Technology*” no site da EURONEXT. No Brasil, foram listadas as empresas no setor de tecnologia da informação onde, somaram seis empresas que atenderam às necessidades da pesquisa, encontradas no site da B³.

As empresas listadas nas bolsas são obrigadas a divulgarem seus relatórios contábeis periodicamente, sendo auditados internamente e externamente, podendo existir variações nos níveis destas informações de acordo com o porte da empresa e suas necessidades, havendo o limite das informações pelo valor de seus custos. São estes níveis de divulgação que podem atrair novos investidores, manter os fornecedores e abrir maiores possibilidades de investimentos. A partir destas necessidades, as bolsas podem abrir subclassificações como o mercado de balcão, e capitais abertos ou

fechados. Alguns órgãos auxiliam no processo de harmonização entre as informações divulgadas, como é elencado a seguir.

2.5 ÓRGÃOS REGULADORES

O principal órgão internacional que regulamenta os dois países é o IASB (*International Accounting Standards Board*), que emite as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) numa versão traduzida e também adaptada do IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Até 2015, Portugal era representado apenas pelo SNC (Sistema de Normalização Contabilística), adotado em 2010 e que foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, mudando alguns pontos com a finalidade de reduzir o peso dos encargos e aproximar ainda mais a contabilidade aos padrões europeus e internacionais. No Brasil, o correspondente das IFRS é o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), criado em 2005 com o propósito de aproximar as normas internacionais a realidade do país, outrossim, visando atrair investidores internacionais.

Embora existam normas internacionais, os países *Code Law* possuem uma dificuldade maior para harmonizar sua contabilidade a nível internacional, pela interferência das leis que acabam modificando o *disclosure* das empresas, sendo uma fragilidade dos países em desenvolvimento. Em Portugal, por exemplo, a entidade pode usar o seu juízo de valor para avaliar o elemento mais significativo, e distinguir o ativo intangível dos ativos fixos tangíveis (NCRF, 2016).

Vários estudos abordam a temática baseada no *Disclosure*. Os principais estudos sobre essa temática serão elencados a seguir: (TAVARES et. al., 2010; LOPES et. al., 2014; BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014). Dentre estes estudos, o de Tavares et. al., (2010) objetivou evidenciar se os setores classificados pela Bovespa cumpriram a política de reconhecimento, mensuração e evidenciação preconizado pelo pronunciamento CPC 01 referente à operacionalização da perda por *impairment*. No mesmo, foi utilizado para coleta dos dados a análise descritiva e como resultado, foi constatado que nenhum dos setores atendeu plenamente aos requisitos preconizados pelo normativo. Quanto ao parâmetro de 50% da conformidade plena, o setor que mais se destacou foi o de utilidade pública, enquanto que os setores de telecomunicação e financeiro não atingiram nem a metade da evidenciação exigida.

No artigo de Lopes et. al. (2014), foi verificado o nível de aderência das empresas de capital aberto do setor de bens industriais aos itens de evidenciação do CPC 04 (R1), (2010) - Ativos Intangíveis, desde sua aplicabilidade em 2008 até o exercício encerrado em 2011. O estudo baseou-se na metodologia apresentada por Tavares et. al. (2010). Quanto aos resultados, concluiu-se que em média, apenas 6,71% das empresas não divulgaram informações sobre seus Ativos Intangíveis em suas notas explicativas. A partir dos resultados deste estudo, conclui-se também que, em média, nos quatro anos de análise, o índice de conformidade das informações divulgadas foi de, 61,94%.

Já na pesquisa de Brighenti, Chiarello e Rosa, (2014) buscou-se avaliar os fatores que influenciam a evidenciação de ativos intangíveis de empresas familiares listadas na BM&FBOVESPA. Este estudo utilizou a pesquisa de forma documental. Como resultado, foi denotado que as variáveis, tamanho e porcentagem dos ativos intangíveis, divulgados no balanço patrimonial, tem forte influência e explicam a divulgação de ativos intangíveis das empresas objeto do estudo.

Por fim, considera-se que os estudos apresentados contribuem para o conhecimento do *disclosure* dos ativos intangíveis. O primeiro estudo aborda a temática das técnicas de avaliação, o que se mostra relevante para o aprimoramento da referida pesquisa. No que se refere aos dois últimos estudos apresentados, os resultados dos mesmos corroboram com os achados da presente pesquisa, diferenciando-se esta por abordar uma metodologia entre dois países (Brasil e Portugal).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICO

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Inicialmente o meio utilizado para a pesquisa deste trabalho foi a busca dos nomes das empresas no site das respectivas Bolsas de Valores dos países estudados (Brasil e Portugal), seguindo com a consulta nas demonstrações financeiras e notas explicativas (NE), fazendo um alinhamento com o CPC 04, o IAS 38 e o NCRF (Norma Contabilística e de Relato Financeiro) 06 atualizados pelos Decretos Leis referentes a cada item estudado, tendo em vista os mesmos tratem de ativos intangíveis.

Foram encontradas cinco empresas em Portugal, ao qual todas atenderam aos critérios de inserção na pesquisa: listados na bolsa respectiva ao país e não se caracterizaram como “mercado de balcão”. Por empresas deste grupo não apresentarem intangíveis de grande valor comparados aos demais e/ou não encontradas suas demonstrações respectivas ao ano abordado nesta pesquisa (demonstrações 2015 referentes ao exercício de 2014), três empresas não atenderam estes critérios, restando apenas seis referentes ao Brasil.

3.2 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

No que se refere a coleta dos dados, a pesquisa se enquadra como documental, onde são verificáveis as informações a partir de dados secundários, e neste caso, por meio das demonstrações contábeis das empresas listadas no setor de tecnologia da informação na B³ e EURONEXT.

A presente pesquisa possui uma abordagem descritiva, pois objetiva descrever a relação das normas contábeis com as demonstrações contábeis divulgadas pelas empresas, visando verificar a convergência internacional desse ordenamento contábil. A pesquisa ainda se enquadra como qualitativa, onde segundo Neves (1996), tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social, focando reduzir a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação.

3.3 MÉTODOS DE AVALIAÇÃO ABORDADOS NESTE ESTUDO

Para a constituição do nível de evidenciação das empresas pesquisadas, foram utilizados os critérios de avaliação citados por Lopes et. al. (2014) adaptado, que corrobora com os critérios de Brighenti; Chiarello e Rosa (2014) adaptado, onde está elencado no quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - Critérios de avaliação para constituir a relevância do *disclosure* dos ativos intangíveis (continua)

Nº	Critérios de divulgação prescritos pelo CPC 04 (R1)	Sim	Não	Não aplicável
CD01	Identificação da vida útil (definida ou indefinida) dos ativos			

	intangíveis			
CD02	Prazo da vida útil ou taxas de amortização utilizadas para os ativos intangíveis com vida útil definida			
CD03	Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida			
CD04	Valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período			
CD05	Identificação da rubrica a qual é atribuída a amortização			
CD06	Conciliação detalhada das ocorrências de variação do valor contábil entre o início e o final do período			
CD07	Informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos			
CD08	Natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes			
CD09	Valor contábil e os motivos que fundamentam a avaliação de ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida			
CD10	Descrição, valor contábil e prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis.			
CD11	Valor justo inicial e valor contábil dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e o método de mensuração adotado			
CD12	Existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações			
CD13	Valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis			
CD14	Total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período			

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

Os itens presentes no Quadro 1 foram utilizados nas empresas brasileiras e portuguesas, visto que estão em convergência com as NIC, limitado por um sistema *Code Law* e de mesmo idioma, porém com algumas divergências linguísticas ajustadas para a aplicabilidade desta pesquisa.

A partir dos dados listados no Quadro 1, preenchidos com SIM e NÃO ou NÃO APLICÁVEIS, foram constituídas duas tabelas referentes a conformidade das informações ou sua desconformidade, onde foi atribuído um ponto a sim ou não, de acordo com a presença ou não das informações, e não atribuindo pontos às empresas que não aplicaram. Também foram nomeadas as empresas que apresentaram em suas notas explicativas a aplicação da amortização e/ou *impairment test*, listando com um (x) as empresas que apresentaram e com um (-) as que não constavam estas informações de acordo com o CPC 04 (R1), (2010). Com isso, serão apresentados no tópico seguinte os principais resultados encontrados neste estudo.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Segue abaixo as principais características das empresas, seguido dos principais itens encontrados para a relevância do *disclosure* dos ativos intangíveis elencados pelo CPC 04 (R1), (2010) e a utilização da amortização e do teste de imparidade pelas empresas brasileiras e portuguesas no setor de TI.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

A amostra constituída por 11 empresas está composta por 54,55% das empresas brasileiras e 45,45% de empresas portuguesas. Os principais intangíveis estão listados no Quadro 2, que corresponde as empresas do Brasil e de Portugal, onde evidencia que os principais intangíveis apresentados em ambos os países foram: Projetos em desenvolvimento que corrobora com a inovação tecnológica ao setor de TI; *Softwares* e programas de computador; licenças; e propriedade industrial, que pela distinção ainda existente na contabilidade, as contas apresentadas possuem nomenclaturas diferentes, mas designadas a funções semelhantes.

Quadro 2 - Principais intangíveis encontrados nas empresas brasileiras e portuguesas

EMPRESAS	INTANGÍVEIS
B³ - BRASIL	
BRQ Soluções em Informática S. A	Software, marcas e patentes, Ágio e Gastos de reestruturação
Itautec	Licença de <i>softwares</i>
Positivo Informática S. A	Ágio, Projetos de desenvolvimento, <i>Softwares</i> , licenças de uso e Projetos de sistema
Quality Software S. A	Projetos, Marcas e Patentes e <i>Softwares</i>
Telebras S. A	Sistemas Aplicativos, Direitos sobre autorizações e Sistemas em andamento
Totvs S. A	Software, Marcas e Patentes e Carteira de Clientes, Ágio e outros.
EURONEXT - PORTUGAL	
Compta	Projetos de Desenvolvimento, Programas Computador, Intangíveis em curso e Outros Ativos Intangíveis.
Glintt	Intangíveis definidos internamente, Propriedade intelectual e outros Direitos, intangíveis adquiridos concentração de atividades (vida útil indefinida) e, intangíveis adquiridos, concentração de atividades (vida útil finita)
ISA	Projetos, Propriedade Industrial, Programas de Computador, Investimentos em curso e outros ativos intangíveis. O <i>Goodwill</i> é classificado em participações financeiras.
Novabase	-
Reditus	Projetos de Desenvolvimento, Propriedade Industrial, Programas de Computador, outros ativos intangíveis e ativos intangíveis em curso.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Destaca-se que na companhia Itautec, os gastos associados à manutenção dos softwares são considerados despesas, assim como na empresa Quality Software S.A que apresenta a licença de softwares no resultado, conforme a realização das receitas. Já a empresa Novabase, não divulgou o detalhamento dos ativos intangíveis, apenas os citou.

4.2 PRINCIPAIS ITENS ENCONTRADOS PARA A RELEVÂNCIA DO DISCLOSURE

Os itens analisados conforme os critérios de avaliação no Quadro 1, no tópico dos procedimentos metodológicos, resultaram nas Tabelas 1 e 2. Na primeira Tabela são abordadas as empresas brasileiras, na qual apenas nos itens 4 e 10 todas as empresas divulgam as informações de acordo com o CPC 04 (R1), (2010). Com um total de 6 empresas brasileiras neste seguimento, e embora os itens sejam obrigatórios pelo mesmo CPC, as empresas não divulgam estas informações diminuindo a relevância da informação.

Tabela 1 - Conformidade com o CPC 04 (R1), (2010) nas empresas brasileiras

Item	Em conformidade	Em desconformidade
1	3	2
2	4	2
3	3	3
4	6	0
5	5	1
6	5	1
7	1	1
8	1	4
9	2	2
10	6	0
11	2	3
12	2	3
13	3	3
14	1	3

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nas empresas portuguesas, embora não seja vigente o CPC 04 (R1), (2010), foi aplicado o mesmo critério visto que as características são semelhantes, pois estão em consonância com o IAS 38, abordando o mesmo sentido, distinguindo-se apenas na forma linguística, resultando em três itens não divulgados por nenhuma empresa, alcançando a totalidade apenas no item 6, sabendo que foram apenas 5 empresas analisadas, onde nenhuma delas estiveram em desconformidade, mas também não estiveram em conformidade, apenas não apresentaram os determinados itens.

Tabela 2 - Conformidade com o CPC 04 (R1), (2010) nas empresas portuguesas

Item	Em conformidade	Em desconformidade
1	4	0
2	4	0
3	4	0
4	3	0
5	4	0
6	5	0
7	4	0
8	3	0
9	2	0
10	4	0
11	0	0
12	0	0
13	0	0
14	4	0

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Analisando as empresas brasileiras e portuguesas, é verificável que em Portugal, o nível do *disclosure* baseado nos critérios do CPC 04 (R1), (2010) são mais evidentes, somando 8 itens nos quais (80%) das empresas portuguesas evidenciaram; e já no Brasil, apenas 4 empresas alcançaram mais de (80%) no processo de evidenciação em apenas 4 itens, conforme Tabelas 1 e 2.

4.3 UTILIZAÇÃO DA AMORTIZAÇÃO E *IMPAIRMENT TEST*

A pesquisa também verificou a utilização do *impairment test* e da amortização, visto que estes contribuem para a relevância das informações contábeis ao ajustarem o valor de custo dos imateriais ao valor econômico atual, no qual em Portugal (80%) da utilização deste teste é superior ao Brasil (50%), na constituição de ativos intangíveis de vida útil não definida. Em ambos os países, a amortização ainda é utilizada com maior frequência pela dificuldade em mensurar os incorpóreos, sendo mais simples para as empresas aplicá-los no resultado do que tentar reconhecê-los aumentando seu custo, como apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 – Utilização da amortização e *impairment test* nas empresas brasileiras e portuguesas no setor de tecnologia da informação

EMPRESAS	AMORTIZAÇÃO	IMPAIRMENT TEST
BRASIL		
BRQ Soluções em Informática S. A	x	x
Itautec S. A	x	-
Positivo Informática S. A	x	x
Quality Software S. A	x	x
Telebras S. A	x	-
Totvs S. A	x	-
PORTUGAL		
Compta	x	x
Glintt	x	x
ISA	x	x
Novabase	x	-
Reditus	x	x

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A empresa Compta de Portugal realiza teste de imparidade anuais em seus ativos, independentes destes apresentarem ou não indícios de imparidade, enquanto que a também empresa portuguesa Novabase não relata nenhum *impairment test*, assim como as empresas brasileiras Itautec S.A, Telebras S.A e Totvs S.A. Embora a empresa Quality Software S.A divulgue que utiliza o *impairment test*, ela não descreve em qual de seus intangíveis foi aplicado, fragilizando o *disclosure* das peças contábeis.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou identificar o nível de *disclosure* dos ativos intangíveis na área de tecnologia da informação nas empresas listadas na B³ e EURONEXT (Bolsa de Lisboa, Portugal). A presente pesquisa apresenta relevância ao abordar um tema

discutido na atualidade pela comunidade científica, mas que possui um alinhamento que diverge dos demais estudos ao tentar encontrar as principais distinções entre dois países *Code Law*, situados em continentes diferentes, que deveriam apresentar uma similaridade das informações dentro do processo de convergência internacional, aumentando dessa forma o nível de *disclosure*.

Os resultados encontrados indicam uma utilidade significativa dos componentes abordados pelo IAS 38, aplicados aos intangíveis no Brasil por intermédio do CPC 04 (R1), (2010) embora limitados à área fiscal, baseando-se apenas em leis e/ou não aderindo as NIC. Em Portugal há uma maior aderência no geral, mas também não apresenta todos os itens devidos, deixando de ser apresentados em não conformidade, divergindo do Brasil.

Observa-se que as notas explicativas de Portugal atendem aos princípios mais básicos da qualidade da informação contábil quando comparadas com as do Brasil. Nos resultados encontrados, ainda é possível identificar os principais incorpóreos utilizados nos dois países abordados, enfatizando a amortização e o *impairment test*, corroborado pela constituição elevada nos intangíveis, sendo um volume acentuado do patrimônio das empresas do setor de tecnologia da informação em ambos os países.

Este estudo apresenta como uma das limitações, a delimitação do setor de tecnologia da informação, o que em pesquisas futuras recomenda-se atribuir outros setores para esta comparação, a fim de aumentar a amostra. Embora Brasil e Portugal sejam países com mesma característica com relação ao idioma falado, ambos apresentam distinções em sua escrita e diversas interferências acerca das leis. O presente estudo ainda busca contribuir com a comunidade científica, ao abordar um alinhamento internacional, em um período de transição das informações contábeis que buscam diminuir a assimetria informacional nos intangíveis em países *Code Law*.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, A. B. D. A.; SOUSA E SILVA, G.; MELO, D. Ativo intangível: Goodwill ou capital intelectual, 2005. **Disponível em:** <<http://xa.yimg.com/kq/groups/24043157/1702411339/name/goodwill.pdf>>.

BRASIL, B. C. D. IAS 38 Intangible Assets. **Disponível em:** <https://www.bcb.gov.br/nor/convergencia/IAS_38_Ativos_Intangiveis.pdf>.

BRIGHENTI, J.; CHIARELLO, T. C.; ROSA, F. S. (2014). Divulgação de ativos intangíveis: um estudo em empresas familiares listadas na BM&FBovespa. **Disponível em:** <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos142014/281.pdf>

CPC. Pronunciamento técnico CPC 04 (R1) - ativo intangível. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, 2013. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2006.pdf>.

LAURINDO, F. J. B.; SHIMIZU, T.; CARVALHO, M. M.; RABECHINI JR, R. O papel da tecnologia da informação (TI) na estratégia das organizações. **Gest. Prod. [online]**. 2001, vol.8, n.2, pp.160-179. ISSN 0104-530X..

LOPES, L; ALVES, M. N.; FILHO, S. L. L.; MONTEIRO, M. A. J.; LAGIOIA, T. C. U.; CORDEIRO, C. P. 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. **Qualit@s Revista Eletrônica [online]**, Campina Grande, n. 15, 2014.

LUFTMAN, J. N.; LEWIS, P. R.; OLDACH, S. H. Transforming The Enterprise: The Alignment Of Business And Information Technology Strategies. **IBM Systems Journal**, 198-221, 1993.

MANTOVANI, E. F. V.; SANTOS, F. D. A. A contabilização do ativo intangível nas 522 empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Administração e Inovação [on-line]**, São Paulo, n. 3, 2014.

MARTINS, E. **Avaliação de Empresas:** da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

NCRF. (s.d.). Norma Contabilística e de Relato Financeiro 6. **Disponível em:** http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/snc/2016/normas/NCRF_6.pdf

NEVES, J. L. Pesquisa qualitativa - características, usos e possibilidades. **Cadernos de pesquisa em administração**, v. 1, n. 3. São Paulo, 1996.

OCDE. **Manual de Oslo:** diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. 3. ed. [S.l.]: DCOM/FINEP [on-line], 2006. Disponível em: <<http://www.finep.gov.br/images/apoio-e-financiamento/manualoslo.pdf>>.

PEREIRA, C. A.; MORAIS, E. A.; SALLABERRY, J. D. Valoração de goodwill gerado internamente através do valor de mercado: um estudo a partir das demonstrações financeiras de uma empresa de tecnologia, v. 3, n. 1, 2013.

TAVARES, M. F. N.; FILHO.; R. F. J.; LOPES., G. E. J.; VASCONCELOS, C. T .M.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Reconhecimento, mensuração, e evidenciação contábil: um estudo sobre o nível de conformidade das empresas listadas na BOVESPA com o CPC 01 - Redução do Valor Recuperável de Ativos. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, 5, 2010.

WEIL, P. The Relationship Between Investment In Information Technology And Firm Performance: A Study Of The Valve Manufacturing Sector. **Information Systems Research**, 307-333, 1992.



Disclosure dos ativos intangíveis na área de tecnologia da informação nas empresas listadas na bm&fbovespa e euronext