

OS FUTUROS BACHARÉIS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS POSSUEM CONHECIMENTOS BÁSICOS SOBRE OS ATIVOS INTANGÍVEIS?

Gisela Tristão*
Sandra Rolim Ensslin**
Sabrina Nascimento***

RESUMO

Com este estudo objetivou-se investigar os conhecimentos básicos sobre os Ativos Intangíveis (AIs) dos estudantes de Ciências Contábeis (Bacharelado) de uma instituição de ensino superior pública de Santa Catarina. A amostra é composta por 366 estudantes do Curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior pública. A metodologia da pesquisa classifica-se como descritiva de levantamento ou *survey*, com uma abordagem quantitativa dos dados. Para coleta de dados utilizou-se um questionário composto por 20 perguntas abertas e fechadas aplicado em sala de aula em agosto de 2008. Os resultados evidenciam que 64% dos alunos não tiveram oportunidade de discutir o assunto AIs em sala de aula. Quando indagados sobre as definições simplórias apresentadas para os Ativos, observou-se que 47% entendiam que estes devem gerar “benefícios econômicos futuros” para a organização. Entretanto, 92% dos alunos conhecem o termo AIs, porém, 40% deles afirmaram que não estudaram esse assunto nas matérias obrigatórias do currículo, e, ainda, apenas 38 alunos responderam corretamente o exemplo prático de escrituração de AIs. Constatou-se, também, que 52% dos alunos desconhecem as normas que regulamentam a criação do subgrupo Intangível, e 92% dos entrevistados consideram o conhecimento dessa temática relevante. Conclui-se que os alunos entrevistados consideram essa temática relevante e gostariam que ela fosse abordada com maior ênfase no Curso de Graduação em Ciências Contábeis, principalmente com as novas mudanças na legislação que consubstancia o tema.

Palavras-chave: Futuros bacharéis em Ciências Contábeis. Ativos Intangíveis. Instituição de ensino superior pública. Levantamento ou *survey*.

1 INTRODUÇÃO

Verifica-se que, nas últimas décadas, vêm ocorrendo mudanças na economia mundial, principalmente em decorrência da globalização, do avanço da tecnologia, da informatização, entre outras transformações. Para atender às exigências do mercado globalizado, surgem as normas internacionais de Contabilidade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2007), aproximadamente 100 países já adotam essas normas, entre eles Alemanha, Austrália, França, Portugal, Espanha, Itália e Reino Unido.

No Brasil, a necessidade de adesão às normas internacionais, divulgadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* é percebida pela classe contábil, além das instituições financeiras e órgãos governamentais. A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), por meio da circular n. 357 de 26 de dezembro de 2007, prevê que serão editados normativos objetivando a elaboração e a publicação das demonstrações financeiras consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, em consonância com os pronunciamentos do *IASB*, de forma comparativa com o exercício anterior (2009). Já a Comissão de Pronunciamentos Contábeis (CPC) possui uma agenda de trabalho para que, até 2010, as normas Brasileiras de Contabilidade estejam adequadas às normas internacionais. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN) já emitiram comunicados estabelecendo a época

* Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina; sabrina@sabrinalog.com.br

** Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina; senssln@gmail.com

*** Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau, doutoranda em Administração pela Universidade do Vale do Itajaí; Professora do departamento de Administração e Ciências Contábeis da Universidade do Oeste de Santa Catarina; sabnascimento@gmail.com

prevista para o processo de convergência com as normas contábeis do IASB, provavelmente em 2010. As alterações da Lei n. 6.404/76, conferidas pela Lei n. 11.638/07, são uma iniciativa que visa à melhor adequação da legislação brasileira às novas exigências. A Lei n. 11.638/07 busca melhor harmonização entre as normas brasileiras e internacionais. Para Rebouças (2008), a Lei n. 11.638/07, que entrou em vigor no ano passado, reduziu a distância entre o padrão contábil brasileiro e o internacional. Braga e Almeida (2008) corroboram informando que essa lei procura criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no País com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais. Entre as diversas alterações, a Lei n. 11.368/07 alterou a estrutura do Balanço Patrimonial, principalmente com o reconhecimento dos Ativos Intangíveis (AIs).

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), Ativos Intangíveis são bens incorpóreos. De acordo com Schnorrenberger (2004), a importância dos AIs vem aumentando rapidamente nas organizações. Portanto, identificá-los e mensurá-los tornou-se uma questão de sobrevivência. O reconhecimento e a contabilização dos AIs irão mudar e inserir conceitos na matéria contábil, por isso, os contadores precisam estar atentos a essas mudanças. Dessa maneira, torna-se relevante que os alunos de graduação em Ciências Contábeis tenham, no mínimo, os conhecimentos básicos sobre os Ativos Intangíveis, afinal, eles serão contabilistas em poucos anos, ou meses, e precisam saber da matéria em questão para atuar no mercado.

Diante do exposto, nesta pesquisa procurou-se responder ao seguinte questionamento: *Qual o conhecimento sobre os Ativos Intangíveis dos estudantes de Ciências Contábeis (Bacharelado) de uma instituição de ensino superior pública de Santa Catarina?* Objetivou-se principalmente investigar os conhecimentos básicos sobre os AIs dos estudantes de Ciências Contábeis (Bacharelado) de uma instituição de ensino superior pública de Santa Catarina. Para a consecução do objetivo proposto, teve-se como objetivos específicos: investigar o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos; verificar a percepção dos alunos quanto aos AIs; examinar a forma de contabilização dos AIs na visão dos estudantes; e identificar a importância dada pelos estudantes aos AIs.

Para tanto, discorre-se, inicialmente, sobre as bases conceituais que norteiam os conceitos necessários para o entendimento de Ativos e Ativos Intangíveis (seção 2). Em seguida, na seção 3, são apresentados o método e os procedimentos da pesquisa. A seção 4 contém a descrição e a análise dos resultados alcançados neste estudo de caso. Por fim, são feitas as ponderações principais dos resultados e realizadas as considerações finais (seção 5), incluindo-se as limitações do estudo e recomendações para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, serão apresentados os aportes teóricos que direcionam a presente pesquisa: Ativos e Ativos Intangíveis – *Goodwill* e a contabilização.

2.1 ATIVOS E ATIVOS INTANGÍVEIS

Em muitos cursos de graduação em Contabilidade, o conceito de Ativos é apresentado de maneira superficial, não contemplando as características fundamentais (GOULART, 2002). Segundo o autor, tal característica refere-se à noção de expectativa de benefícios econômicos futuros. Schmidt, Santos e Fernandes (2006) afirmam que os bens e direitos são partes do Ativo e não o seu conceito. Esse conceito superficial não contempla as principais características da matéria, como, por exemplo, a expectativa de benefícios econômicos futuros. Goulart (2002, p. 63) assevera que “[...] de maneira geral, os profissionais acreditam que definições do tipo bens e direitos possuídos por uma entidade refletem bem o significado do termo ativos.” De acordo com Sprouse e Moonitz (1962 apud IUDÍCIBUS, 2000, p.129), “[...] ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada.” A expectativa de benefícios econômicos também é encontrada na definição de Ativos proposta pelo IASC (1989), segundo o qual, Ativo é um recurso controlado pela empresa e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para ela.

Os Ativos Intangíveis são um grupo de contas do Ativo. O termo *intangível* se origina do latim “*tanger* ou do grego *tango*, cujo significado é tocar” (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2006, p. 23, grifo nosso). Muitos autores corroboram esse conceito, entre eles podemos citar Marion (1989), Edvinsson e Malone (1998), Hendriksen

e Van Breda (1999) e Freire (2005). Os bens intangíveis não podem ser tocados, pois não possuem forma física, são invisíveis. Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 228), “[...] [o]s intangíveis são um ativo como outro qualquer. São agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração.” Ocorre que, diferente dos Ativos Tangíveis, que são visivelmente identificados e contabilmente separados, os intangíveis por vezes não o são. Sá (2000, p. 39) afirma que “[...] o patrimônio imaterial das empresas é um resultado do aumento de funções do próprio capital material e dos agentes que sobre o mesmo atuam para dinamizá-lo e aumentar-lhe a capacidade de utilidade ou eficácia.”

Imerso ao conceito dos AIs encontra-se o termo *goodwill*, tema explorado na Contabilidade desde o século XIX, no trabalho intitulado *Goodwill*, de Willian Harris (apesar de a aparição do termo ter ocorrido em 1571, em um contexto jurídico) até o presente ano, face à publicação no Diário Oficial da Lei n. 11.638/2007, a qual alterou, revogou e introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações – Lei n. 6.404/1976, com reflexos no grupo patrimonial Ativos Intangíveis (Boletim IOB, 2008b).

Segundo Santos et al. (2007, p. 203), o *goodwill* “[...] é aquele ‘algo mais’ pago sobre o valor justo do patrimônio líquido das entidades adquiridas, devido a uma expectativa (subjativa) de lucros futuros, em excesso de seus custos de oportunidade.” A partir desse conceito, percebe-se o reconhecimento do *goodwill* apenas quando alguém paga por ele; ou seja, quando existe uma transação de venda da empresa. A existência do *goodwill* quando da venda de uma empresa, para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 229), relacionam-o à

[...] expectativa de rentabilidade; um agregado de benefícios econômicos futuros, ou, sintetizando, um conjunto de intangíveis não identificáveis no processo de aquisição (inclusive a sinergia de ativos e a capacidade de gestão de novos administradores), para os quais objetivamente não é possível proceder-se a uma contabilização em separado.

O Boletim IOB (2008a, p. 2) define o *goodwill* como “[...] a diferença entre o que vale a empresa como um todo, funcionando, e a soma algébrica do valor de mercado dos elementos patrimoniais contabilizados.” A partir dessas definições percebe-se a existência de duas vertentes do *goodwill*: o criado (adquirido) e o subjativo (SÁ, 2000; BOLETIM IOB, 2008a).

2.2 CONTABILIZAÇÃO

O reconhecimento dos Ativos Intangíveis nas demonstrações contábeis trouxe diversas dúvidas em relação ao seu registro e às formas de evidenciação. Para auxiliar no esclarecimento dessas dúvidas, nesta seção serão abordados alguns itens relacionados à contabilização dos Ativos Intangíveis em normas internacionais e em normas nacionais.

2.2.1 Normas Internacionais

O parágrafo 31 do *International Accounting Standards 38 (IAS 38)*, emitido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, delibera sobre os critérios de reconhecimento dos Ativos Intangíveis. Para ser reconhecido contabilmente, é necessário que o Ativo seja definido como Intangível e obedeça aos critérios da norma para o reconhecimento deste. Nos parágrafos 8 a 17 dessa norma (*IAS 38*), os Ativos Intangíveis são definidos como ativos não-monetários e sem substância física. Os benefícios econômicos futuros que fluem de Ativos Intangíveis podem incluir benefícios na venda de produtos ou serviços. A *United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S.GAAP)* é a norma norte-americana emitida pelo *FASB (Financial Accounting Standards Board)*, que é o órgão responsável pela regulamentação das práticas contábeis, o qual, por meio dos SFAS 141 e 142, trata do reconhecimento do *goodwill*. O SFAS 141 estipula a obrigatoriedade da contabilização das fusões e aquisições de empresas ocorridas a partir de 30 de junho de 2001, com base no método *purchase*. Já o SFAS 142 disciplina o tratamento contábil do *goodwill* adquirido e outros ativos intangíveis, substituindo o *Accounting Principles Board*, além disso, trata do comércio de ativos intangíveis e do *goodwill*. No balanço patrimonial, todos os Ativos Intangíveis serão agrupados em um item e apresentados separadamente. Para Santos et al. (2007), esse requerimento não se opõe à apresentação de Ativos Intangíveis individuais ou classes de Ativos Intangíveis

separadas. O parágrafo 9 do SFAS 142 descreve que um Ativo Intangível obtido individualmente ou com um grupo de outros ativos, exceto os ativos oriundos de uma combinação de negócios, deverá ser reconhecido separadamente e mensurado com base no seu custo. Para uma combinação de negócios, a entidade compradora, que adquire o controle sobre outra entidade, deve sempre ser identificada. O custo da combinação dos negócios deve ser mensurado por seu valor justo, na data da aquisição.

2.2.2 Normas Nacionais

Em 28 de dezembro de 2007, foi aprovada pelo Congresso e sancionada pelo atual presidente Luiz Inácio Lula da Silva a Lei n. 11.638/07. Esse dispositivo jurídico vem alterar, revogar e introduzir novos dispositivos à Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e à Lei n. 6.385/76, principalmente no que se refere à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. Segundo a Comissão de Valores Imobiliários (CVM) (1996), as alterações feitas, proporcionadas pela nova lei, objetivam enquadrar a Lei n.6.404/76 à realidade econômica brasileira, considerando o processo de globalização e a mudança dos padrões contábeis internacionais.

Ferreira (2008) afirma que tais alterações buscam harmonizar as práticas contábeis brasileiras e suas demonstrações com as práticas e demonstrações internacionalmente exigidas. Segundo o mesmo autor, essa padronização de regras é positiva, pois facilita a análise das demonstrações por investidores estrangeiros interessados em investir em empresas brasileiras. A lei supracitada proporcionou alterações na estrutura do Balanço Patrimonial, de acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007). No Balanço Patrimonial, foi incluído no grupo do Ativo Permanente o subgrupo do Intangível, anunciado no artigo 178 da Lei n. 11.638/07. Marion, Iudícibus e Reis (2008) afirmam que ficam definitivamente separados os bens materiais (Investimentos, Imobilizado e Diferido) dos bens imateriais (Intangível). A consequência da adoção do subgrupo Intangível é que muitos ativos, atualmente registrados em outros subgrupos de contas, serão reclassificados. Haverá, portanto, uma alteração na composição das contas Investimentos, Imobilizado e Diferido.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa possui um caráter descritivo. Para Gil (1999, p. 43), os estudos dessa natureza buscam descrever como “[...] desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.” Cervo e Bervian (2002, p. 66) afirmam que essa descrição tem o intuito de “[...] conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas.” Neste estudo buscou-se investigar os conhecimentos básicos sobre os AIs dos estudantes de Ciências Contábeis (Bacharelado) de uma instituição de ensino superior pública de Santa Catarina.

Os procedimentos utilizados classificam-se como do tipo de levantamento ou *survey*. Raupp e Beuren (2003, p. 86) afirmam que “[...] trata-se de uma tipologia de pesquisa importante dentro do campo contábil, visto que levanta informações que podem ser úteis para estudos futuros mais específicos ou mesmo mapear a realidade de determinada população ou amostra de empresas.”

Em relação à abordagem do problema, esta pesquisa se configura como quantitativa. Richardson e Peres (1999) destacam que os quantitativos empregam instrumentos estatísticos tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Boudon (1989, p. 24) ressalta que “[...] as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro.” O estudo utiliza métodos estatísticos simples com a apuração de médias e frequências para interpretar as respostas fornecidas pelos estudantes pesquisados.

Quanto ao instrumento de pesquisa, foi aplicado um questionário composto por perguntas fechadas, abertas e semi-abertas, o qual Oliveira (2003, p. 71) define como “[...] uma série ordenada de perguntas relacionadas a um tema central, que são respondidas sem a presença do entrevistador.” O objetivo pretendido com este questionário foi verificar se os alunos de graduação possuem conhecimentos básicos sobre os Ativos Intangíveis.

A população-alvo desta pesquisa são os estudantes do Curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) dos turnos matutino e noturno, totalizando 749 alunos, de acordo com a listagem fornecida pela coordenação do Curso em julho de 2008. Destes, foram excluídos os estudantes das primeiras e segundas fases, pois se acredita que um ano de curso seria o tempo mínimo necessário para que os alunos obtivessem embasamento teórico para responder aos questionamentos, ou seja, a partir da terceira fase, totalizando uma amostra de 366 alunos que responderam ao instrumento de pesquisa em agosto de 2008.

Para coleta de dados, utilizou-se um questionário com 20 questões abertas e fechadas. Na sequência, foi realizado um levantamento dos alunos matriculados em cada disciplina do Curso e solicitado aos professores uma autorização para aplicação do referido instrumento de pesquisa durante as aulas. A fim de garantir a qualidade das respostas, foram resguardados os nomes dos alunos para que respondessem de forma espontânea, sem qualquer inferência do pesquisador.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção está dividida em cinco subseções: na primeira, apresenta-se o perfil dos respondentes; na segunda, busca-se investigar o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos; na terceira, verifica-se a percepção dos alunos quanto aos Ativos Intangíveis; na quarta, examina-se a forma de contabilização dos AIs na visão dos estudantes entrevistados; e, na quinta, identifica-se a importância dada pelos alunos aos AIs.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

O perfil dos respondentes é traçado a partir da fase que o estudante está cursando atualmente: se ele fez o curso inteiro na UFSC; se está cursando, ou já cursou, outro(s) curso(s) de graduação; e, se está desenvolvendo, ou já desenvolveu, alguma atividade na área contábil.

Quanto à fase que o estudante está cursando atualmente, observa-se a predominância de alunos na quinta fase do período noturno (14,75%), seguida pela oitava fase do mesmo período. Constata-se que nas terceira e quarta fases do período matutino há uma concentração de respondentes (6,28% e 5,46%, respectivamente); enquanto essa concentração no período noturno está na quinta (14,75%) e oitava fases (10,10%).

Em relação à quantidade de alunos que realizaram o curso integralmente na instituição analisada, esta corresponde a 91%, seguida de apenas 7% de estudantes que iniciaram o curso em outra instituição de ensino superior e 2% que não responderam a este questionamento.

Quando perguntado aos entrevistados se cursaram ou estão cursando outra graduação, evidenciando seus conhecimentos e o poder de atração da contabilidade sobre estudantes de outras áreas que procuram complementar seus conhecimentos pelos ensinamentos do curso, verificou-se que 73% dos alunos não cursaram outras graduações; os 27% que informaram estarem cursando ou terem cursado outra graduação representam o total de 98 respondentes, distribuídos da seguinte forma: 18% já cursaram outras graduações, mas não concluíram, 4% estão com o curso em andamento e 5% já concluíram outro curso.

Percebe-se que a maioria dos estudantes pesquisados (73%) desenvolvem ou já desenvolveram alguma atividade na área contábil, correspondendo, praticamente, a um terço dos estudantes analisados, e apenas 27% não desenvolveram nenhuma atividade. Os alunos que alegaram trabalhar ou terem trabalhado na área desenvolveram atividades como: trabalho efetivo na área (38%), estágio (31%), bolsista (2%), os que fizeram algum trabalho e estágio correspondem a 1%, e os que fizeram estágios e são bolsistas, 1%, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Quantidade de alunos que já desenvolveram ou desenvolvem atividade na área contábil

Atividades	Percentual (%)	Quantidade de alunos pesquisados		% do período estudado		% ao total dos alunos pesquisados	
		Matutino	Noturno	Matutino	Noturno	Matutino	Noturno
Faço (fiz) estágio	31	53	60	43	25	15	16
Trabalho (trabalhei)	38	35	104	28	43	10	28
Sou (fui) bolsista de pesquisa	2	6	3	5	1	2	1
Nunca desenvolvi trabalho na área contábil	27	30	68	24	28	8	19
Faço (fiz) estágio e trabalho (trabalhei)	1	1	4	1	2	0	1
Sou (fui) bolsista de pesquisa e faço (fiz) estágio	1	1	1	1	0	0	0
Base (amostra)	100,00	126	240	100,00	100,00	34,60	65,40

Fonte: os autores.

Na Tabela 1 tem-se o percentual de atividades desenvolvidas na área contábil em relação ao total de respondentes que estudam em cada período (noturno e matutino). Verificou-se que o total de alunos pesquisados no período matutino corresponde a 126 estudantes, dos quais 43% já tiveram contato com a atividade estágio; 28% já trabalharam, 5% atuam com bolsista, 24% nunca desenvolveram trabalhos na área contábil, 1% trabalha e faz estágio, e 1% está envolvido em atividades de pesquisas. Entretanto, o total de alunos pesquisados no período noturno é 240 estudantes, dos quais: 25% tiveram contato com a atividade de estágio, 43% trabalham, 1% atua como bolsista, 28% nunca desenvolveu nenhum tipo de trabalho na área contábil, 2% fazem ou já fizeram estágio; e nenhum deles está envolvido com atividades de pesquisas.

Constata-se, ainda, que, em relação ao total de estudantes pesquisados, 28% dos alunos do período noturno e 10% dos do período matutino estão envolvidos com trabalhos na área contábil. Porém, a comparação com o total aponta o inverso em relação aos estágios, pois representa 16% dos estudantes do período noturno e 15% dos do período matutino.

4.2 ENTENDIMENTO DOS ESTUDANTES QUANTO AO CONCEITO DE ATIVO

Para a descrição do entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativo, procurou-se verificar se os alunos tiveram a oportunidade de discutir e refletir sobre o conceito do termo *Ativo* com algum professor em sala de aula, examinar se a definição de *bens e direitos possuídos por uma entidade* reflete o significado do termo *Ativo* e analisar a definição do conceito contábil de ativo formulada pelos alunos.

A partir das informações coletadas, verifica-se que 64% dos alunos entrevistados ainda não tiveram a oportunidade de discutir o assunto em sala de aula. É uma informação bastante curiosa e preocupante, pois, de acordo com as ementas das disciplinas do Curso, pode-se observar que esse tema é abordado, centralmente, nas disciplinas de Contabilidade I, Contabilidade II, Contabilidade III, Introdução à Contabilidade e Teoria da Contabilidade.

Percebe-se que a opinião dos alunos dos períodos noturno e matutino é equivalente (24% dos estudantes noturnos e 29% dos matutinos tiveram oportunidade de discutir e refletir com profundidade sobre o conceito do termo *Ativo* com algum professor em sala de aula), ainda, apenas 10% dos alunos, de ambos os períodos, discutiram ou refletiram o assunto de forma superficial, e 66% dos alunos do período noturno e 61% dos alunos matutino alegam que o conceito não foi abordado em sala de aula.

Alguns autores afirmam que o Ativo é composto por bens e direitos. O conceito Ativo é de fundamental importância à percepção da capacidade de gerar *benefícios econômicos futuros* para a empresa. Assim, não se pode limitar a compreensão do conceito de ativos a expressões simplórias, como *aplicações de recursos* e *bens e direitos de uma entidade*. A partir disso, questionou-se aos alunos se eles concordavam que a definição *bens e direitos possuídos por uma entidade* reflete o significado do termo *Ativo*.

A partir das informações coletadas, verifica-se que 51% dos entrevistados concordam plenamente com o conceito de Ativo como sendo bens e direitos; 43% concordam parcialmente; 4% discordam parcialmente; e 1% discordou totalmente. Consta-se que apenas 47% dos estudantes entrevistados (171 alunos) conhecem o conceito de Ativos e corroboram os autores de que os elementos do ativo devem gerar “benefícios econômicos futuros” para a organização.

Solicitou-se aos entrevistados que formulassem uma definição do conceito contábil de Ativos com base no seguinte questionamento: Quais os três termos essenciais que você, obrigatoriamente, incluiria? Nessa questão, buscou-se verificar quais os termos essenciais que os entrevistados consideraram importantes ao conceito contábil de Ativos, no qual os bens incorporados por doação são Ativos, da mesma forma que os adquiridos ou construídos, desde que confirmem à entidade expectativas de benefícios futuros para a organização (IUDÍCIBUS, 2000). Evidencia-se a importância fundamental da noção de *benefícios econômicos futuros* para uma correta definição e compreensão do conceito de Ativos, caracterizando a inadequação de expressões simplórias, como *aplicações de recursos* e *bens e direitos de uma entidade* para uma satisfatória percepção da natureza básica do referido conceito. A Tabela 2 apresenta as alternativas assinaladas pelos alunos entrevistados em relação à definição apresentada por Iudícibus (2000) sobre Ativos.

Tabela 2 – Alternativas selecionadas pelos entrevistados quanto aos termos essencialmente obrigatórios ao conceito de Ativos

Alternativas selecionadas	N. de respondentes	Percentual (%)
Aplicação de recursos	64	7,10
Bens	259	28,75
Direitos	279	30,97
Bens tangíveis e intangíveis	172	19,09
Benefícios futuros	59	6,55
Propriedade	65	7,21
Controle exclusivo	0	0,00
Valor de custo	0	0,00
Não opinaram	3	0,33
Total	901	100

Fonte: os autores.

Na Tabela 2, verifica-se que, na opinião dos alunos analisados, o termo essencial obrigatório ao conceito de Ativos é *Direito*, com 30,97%, na segunda posição aparece o termo *Bens*, com 28,75%, a terceira posição é ocupada pelo termo *Bens tangíveis e intangíveis*, com 19,09%, e na última posição aparecem os termos *Valor de custo* e *Controle exclusivo*, que não foram assinalados pelos estudantes pesquisados.

Cabe ressaltar que as informações proporcionadas na Tabela 2 refletem as respostas dos alunos às alternativas que apresentaram acima de sete repetições. Esse fato ocorre em virtude da diversidade de respostas ocorridas nessa questão.

4.3 PERCEPÇÃO DOS ALUNOS QUANTO AOS ATIVOS INTANGÍVEIS

No que se refere a verificar o conhecimento dos alunos quanto aos Ativos Intangíveis, percebe-se que 92% dos alunos entrevistados conhecem o que são os AIs, dos quais 52% alegam que realmente o conhecem, 40% têm uma vaga ideia do conceito de Ativo Intangível, e apenas 8% desconhecem o assunto mencionado.

Quando questionados sobre o que aprenderam em relação ao conceito de Ativos Intangíveis em alguma disciplina obrigatória do currículo do Curso, pretendeu-se investigar como esse tema está sendo abordado nas disciplinas

obrigatórias, e identificou-se que 59% dos alunos pesquisados aprenderam o conceito de ativo intangível, entretanto, 40% deles não estudaram esse conceito em matérias obrigatórias do currículo. Esse percentual é bastante relevante, considerando-se a importância dada ao tema.

Com a descrição sucinta do significado do termo Intangível pelos entrevistados, verificou-se que 84% dos alunos conhecem o significado do termo Intangível, enquanto 16% não o conhecem. Emerge a preocupação de se verificar, por meio da descrição, se esses 306 alunos, que alegaram conhecer o conceito o conhecem efetivamente, conforme informações da Tabela 3.

Tabela 3 – Classificação segundo a descrição apresentada pelos alunos quanto ao conceito de Intangível

Classificação segundo a descrição apresentada do conceito de Intangível	N. de respondentes	Percentual (%)
Apresentam conceito correto	139	45,42
Apresentam conceito, de acordo com a visão anterior Expectativa de benefícios futuros.	008	02,61
Apresentam conceito errado	159	51,96
Total	306	100

Fonte: os autores.

De acordo com as informações obtidas na Tabela 3, verifica-se que 51,96% dos alunos desconhecem o conceito correto do termo Intangível, e 45,42% conhecem o termo efetivamente. Apenas 2,61% informam conhecer o termo de acordo com a visão anterior à lei, considerando a “expectativa de benefícios futuros”. Com base nessas informações, infere-se que apenas 139 dos 366 alunos entrevistados no curso de graduação pesquisado conhecem o conceito correto, o que representa apenas 38% deles. Ressalta-se que nessa questão, solicitou-se que os alunos escrevem o conceito de *Intangível* com suas palavras por extenso.

4.4 EXAMINAR A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Com o advento da Deliberação CVM n. 488/05, que aprova o pronunciamento IBRACON NPC n. 27 “Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações”, uma nova estrutura de balanço patrimonial passou a ser adotada. Sua aplicação para as companhias abertas tornou-se exigência para os exercícios sociais a partir de 01 de janeiro de 2006, de acordo com disposições previstas na Deliberação CVM n. 496/06. Entre outras novidades, foi criado o grupo de Ativo Intangível. Dessa forma, para descrição da forma de contabilização dos Ativos Intangíveis, apresenta-se um exemplo prático desta e solicita-se ao respondente o registro contábil.

Quanto ao advento da deliberação da CVM n. 488/2005 e com a criação do grupo dos Ativos Intangíveis, verificou-se que um grande número de alunos (52%) desconhece essa regulamentação, e 48% alegam conhecer a legislação que permeia essa temática (Lei n. 11.638/2007; CVM n. 488/2005 e Lei n. 6.404/76). Constatou-se que 177 alunos realmente conhecem a legislação que trata dos Ativos Intangíveis, pois a resposta correta a essa questão é a criação do grupo de Ativo Intangível, conforme a nova redação da Lei n. 6.404/76. Observa-se que os aspectos advindos da nova redação oferecida pela Lei n. 11.638/2007 não foram incorporados, uma vez que quando da aplicação desse questionário, no início do primeiro semestre de 2008, os estudantes não haviam recebido/discutido essas alterações no meio acadêmico.

Por meio de exemplo hipotético, pretendeu-se verificar o conhecimento dos alunos na prática, ou seja, fez-se uma simulação da aplicação prática da contabilização de uma operação com Ativo Intangível. Constatou-se que apenas 27% dos entrevistados responderam à questão, e 73% não responderam. Percebe-se que os alunos demonstram conhecimento sobre o tema apenas no aspecto teórico, e não no prático. Infere-se, ainda, uma deficiência no Curso de Ciências Contábeis quanto à prática na contabilização dos AIs. Dessa maneira, surge a preocupação de verificar-se os 98 alunos que responderam à questão o fizeram de forma correta; a questão é apresentada a seguir:

Em 01 de novembro de 2007 a Cia Boi Gordo S.A. adquire um açougue para ampliar seus negócios. Essa transação totalizou R\$ 100.000,00, pagos por meio de cheque do Banco do BBBB. Sabe-se que o imóvel corresponde a

um valor contábil de R\$ 70.000,00; a marca do açougue está estimada em R\$ 20.000,00. A Cia boi Gordo aceita pagar o ágio de R\$ 10.000,00 por acreditar na rentabilidade futura advinda da ampliação dos negócios. A Cia Boi Gordo estima que a marca e o ágio devam contribuir em termos de fluxo de caixa nos próximos 10 anos.

O Quadro 1 demonstra como a contabilização deve ocorrer.

Quadro 1 – Contabilização do exemplo prático

D: Imóvel/Instalações (Ativo Permanente/Ativo Imobilizado/ Bens em operação) ...	R\$ 70.000,00
D: Marca (Ativo permanente/Ativo Intangível)	R\$ 20.000,00
D: Ágio (Ativo permanente/Ativo Intangível)	R\$ 10.000,00
C: Banco do Brasil S/A c/mov	R\$ 100.000,00

Fonte: os autores.

O Quadro 1 apresenta a forma correta de contabilização, de acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), e a nova legislação vigente para os Ativos Intangíveis. Assim, constatou-se que 63% dos alunos acertaram a forma de contabilização dos Ativos Intangíveis, enquanto 37% erraram. Ressalta-se que dos 366 alunos pesquisados, apenas 62 sabem efetuar a contabilização dos Ativos Intangíveis de maneira correta.

4.5 IDENTIFICAR A IMPORTÂNCIA DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Quanto ao interesse dos alunos em relação aos Ativos Intangíveis em toda sua plenitude (evidenciação, avaliação, identificação e gerenciamento), verificou-se que apenas 8% deles não consideram importante o conhecimento sobre o tratamento dos Ativos Intangíveis, enquanto 92% dos entrevistados consideram o conhecimento relevante. Constatou-se que 88% dos alunos pesquisados gostariam que os Ativos Intangíveis fizessem parte do currículo obrigatório do curso, enquanto apenas 12% não acham necessária sua inserção.

Ressalta-se que, frente às mudanças ocasionadas pela era do conhecimento, as transformações que ocorrem no cotidiano são fruto dos novos objetivos econômicos traçados pelas organizações (NASCIMENTO, 2007). Os AIs tornam-se um diferencial competitivo e sua inserção no ambiente acadêmico é fundamental para a discussão do tema e a sua adaptação às necessidades do mercado.

5 CONCLUSÃO

Com a presente pesquisa, objetivou-se responder à indagação *Qual o conhecimento sobre os Ativos Intangíveis dos estudantes de Ciências Contábeis (Bacharelado) de uma instituição de ensino superior pública de Santa Catarina?*. A amostra de 366 alunos do Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) foi selecionada entre a população de 545, a qual corresponde à totalidade de estudantes que cursavam os períodos matutino e noturno (excluindo-se os estudantes das primeiras e segundas fases).

Observa-se que 64% dos alunos entrevistados ainda não tiveram a oportunidade de discutir o assunto em sala de aula. Essa informação é bastante curiosa e demonstra um paradoxo com as ementas das disciplinas do currículo, as quais apontam que deve ser abordado o referido conceito em diversas delas.

Quando questionados se concordavam com definições simplórias para Ativos, como *bens e direitos de uma entidade e aplicações de recursos*, constatou-se que apenas 47% dos entrevistados, ou seja, 171 alunos conhecem o conceito de Ativos e corroboram com os autores que eles devem gerar *benefícios econômicos futuros* para a organização.

Ressalta-se que 92% dos alunos entrevistados sabem o que são os AIs, dos quais 52% alegam que realmente os conhecem, e 40% têm uma vaga ideia do conceito de Ativo Intangível. Assim, apenas 8% desconhecem o assunto mencionado. Foi constatado, ainda, que 59% dos alunos pesquisados aprenderam o conceito de Ativos Intangíveis, entretanto, 40% dos pesquisados não estudaram esse conceito em matérias obrigatórias do currículo; apenas 38 alunos responderam corretamente sobre um exemplo prático de escrituração de AIs.

Constatou-se que 52% dos alunos desconhecem as normas que regulamentam a criação do subgrupo Intangível. Verificou-se, ainda, que apenas 29,5% dos alunos pesquisados têm conhecimento da conta pertencente ao AI. Quando colocados diante de uma questão prática sobre os AIs, apenas 27% dos entrevistados responderam à questão, demonstrando que os alunos têm conhecimento sobre o tema apenas no aspecto teórico e não no prático. Ressalta-se que, dos 366 alunos pesquisados, apenas 62 sabem efetuar a contabilização dos AIs de maneira correta. Esse resultado evidencia a necessidade de reflexão por parte do corpo docente da instituição de ensino superior pública de Santa Catarina.

Por fim, verificou-se que 92% dos entrevistados consideram o conhecimento sobre os Ativos Intangíveis relevante. Outro dado relevante encontrado foi que 88% dos alunos pesquisados gostariam que esse assunto fizesse parte do currículo obrigatório do curso.

Dadas às limitações desta pesquisa, sugere-se como futuros trabalhos: fazer um comparativo entre duas ou mais instituições sobre o conhecimento do tema; aplicar o questionário em anos posteriores para verificar as mudanças ocorridas no currículo e no grau de conhecimento dos alunos sobre o tema em questão; e aplicar o questionário em outras instituições de ensino, particulares e públicas, da grande Florianópolis para fazer um comparativo.

Do future accounting bachelors have basic knowledge on Intangible Assets?

Abstract

With this study, the aim was to investigate the basic knowledge on Intangible Assets (AIs) of Accounting students (Bachelor) of a public institution of higher education in Santa Catarina. The sample comprised 366 students of Accounting from a public institution of higher education. The research methodology is classified as descriptive survey or a survey with quantitative data approach. To collect data we used a questionnaire consisting of 20 open and closed questions applied in the classroom in August 2008. The results show that 64% of the students did not have any opportunity to discuss the matter AIs in the classes. When asked about the simplistic definitions for Assets, it was observed that 47% felt that these should create "future economic benefits" for the organization. However, 92% of the students know the term IAs, but 40% of them said they have not studied this subject in the compulsory subjects of the curriculum and, still, only 38 students correctly answered the practical example of IAs bookkeeping. It was further observed that 52% of the students are unaware of the regulations governing the establishment of the Intangible subgroup, and 92% of the respondents consider the knowledge of this issue relevant. It is concluded that the students interviewed consider this issue relevant and wish that this was addressed with greater emphasis on undergraduate Courses in Accounting, especially with the new changes in legislation that reflect the theme.

Keywords: Future bachelors in Accounting. Intangible Assets. Public higher education institution. Review or survey.

REFERÊNCIAS

12 MANAGE. **US GAAP**. Disponível em: <http://www.12manage.com/methods_usgaap_pt.html>. Acesso em: 5 jun. 2008.

BOUDON, Raymond. **Os métodos em sociologia**. São Paulo: Ática, 1989.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária**: Lei n. 11.638, de 28-12-2007. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Banco Central do Brasil**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/>>. Acesso em: 12 jun. 2008.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 12 jun. 2008.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

- COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS. **Instrução CVM N 247, de 27 de março de 1996**. Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas [...] e dá outras providências. 1996. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?Tipo=I&File=/inst/inst247.htm>>. Acesso em: 8 jun. 2008.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/plano.htm>>. Acesso em: 12 jun. 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Internacionais**. Disponível em: <www.cfc.org.br/normas>. Acesso em: 8 jun. 2008.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 01 ago. 2008.
- FERREIRA, Ricardo. **Comentários à Lei n. 11.638/07**. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraferreira.com.br/publique/cgi>>. Acesso em: 24 maio 2008.
- FREIRE, Jurandi de Andrade. Capital intelectual – um estudo comparativo entre as diversas metodologias de mensuração encontradas na literatura. **Portal Classe Contábil**, set. 2005. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br>>. Acesso em: 22 jan. 2007.
- EDVINSSON, Leif; MALONE, Miguel. **Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron Books, 1998.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOULART, André Moura Cintra. O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, n. 28, p. 56-65, jan./abr. 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDÁ, Michel. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em: 8 jun. 2008.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**. Londres: IASC, 1989.
- INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. **IAS 38 – Intangible Assets**. 2011. Disponível em: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C8670475-BA40-49A1-9371-C1B5FCEE6198/PTSummary_IAS38_pre-translation_LA.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio; REIS, Arnaldo. **Considerações Sobre as Mudanças nas Demonstrações Financeiras – Lei 11.638/07**. Disponível em: <<http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfdownloads>>. Acesso em: 23 maio 2008.
- MARTINS, Eliseu. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível**. Tese (Doutorado em Contabilidade)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1972.
- NASCIMENTO, Sabrina dos. **Identificação e gerenciamento dos elementos de capital intelectual em grandes empresas brasileiras**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.
- OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva (Coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jerry; PERES, José Augusto. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REBOUÇAS, Lucia. **Lei contábil está próxima do padrão internacional**. Gazeta Mercantil. Disponível em: <<http://br.news.finance.yahoo.com/080320/31/gjlddz.html>>. Acesso em: 15 jun. 2008.

SÁ, Antônio Lopes. Ativo intangível e potencialidade dos capitais. **Revista de contabilidade – CRCSP**, ano 4, n. 13, p. 38-47, set. 2000.

SCHNORRENBERGER, Darci. Considerações Gerais sobre Ativos Intangíveis. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, p. 85-107, 2004.

SANTOS, José Luiz et al. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos da avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade, v. 16).

INTANGIBLE BUSINESS. **SFAS 141/142**. Disponível em: <<http://www.intangiblebusiness.com/Brand-services/Financial-services/SFAS-141142~89.html>>. Acesso em: 3 ago. 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Superintendência de Seguros Privados – Relatório de Gestão, 2007. Disponível em: <www.susep.gov.br/download/menususep/gestao/RGe2007.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2008.

BOLETIM IOB. **Temática contábil e balanços**. O capital intelectual integra o goodwill. Fascículo 9, 4. ed. São Paulo: IOB, 2008a. (Coleção Manual de procedimentos).

BOLETIM IOB. **Temática contábil e balanços: Goodwill (fundo de comércio)** – Um campo fértil para o avanço da Contabilidade. Fascículo 10, 4. ed. São Paulo: IOB, 2008b. (Coleção Manual de procedimentos).

VIEIRA, Valter Afonso. As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. **Revista FAE**, Curitiba, v. 5, n. 1, p. 61-70, jan./abr. 2002.