

Ativos intangíveis: como são apresentadas nas demonstrações contábeis Municipais

Juliano Prado Stradioto¹, Carlos Honorato Schuch Santos², Celmar Corrêa de Oliveira³

¹ Membro do Grupo de Pesquisa UERGS/CNPQ Políticas, Gestão Pública e Desenvolvimento. Universidade Estadual do Rio Grande do Sul (UERGS).
E-mail: juliano.stradioto@gmail.com

² Membro do Grupo de Pesquisa UERGS/CNPQ Políticas, Gestão Pública e Desenvolvimento. Universidade Federal do Rio Grande (FURG).
E-mail: honoratochs@gmail.com

³ Líder do Grupo de Pesquisa UERGS/CNPQ Políticas, Gestão Pública e Desenvolvimento. Universidade Estadual do Rio Grande do Sul (UERGS).
E-mail: celmaroliv@gmail.com

Submetido em: 1 out. 2019. Aceito: 13 jan. 2020.
DOI: <http://dx.doi.org/10.21674/2448-0479.61.54-65>

Resumo

O valor econômico de uma empresa ou de um órgão Público é o resultado da soma dos seus ativos tangíveis e intangíveis. A valorização de empresas ou órgãos Públicos que se utilizam de ativos intangíveis tem configurado a grande importância desses ativos na manutenção de suas vantagens competitivas e de seus valores econômicos. Este trabalho tem por objetivo analisar as demonstrações contábeis divulgadas pelas prefeituras que compõem a região Central do COREDE (Conselho Regional de Desenvolvimento), com foco nos Ativos Intangíveis. O suporte teórico da análise apoia-se nas orientações de divulgação conforme o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público). Mostra-se, na análise, que os municípios não divulgam de forma adequada sua contabilidade, pois, em sua maioria, omitem ou esquecem os ativos intangíveis. Discute-se, ainda, nas considerações finais, que ao se comportarem dessa forma os municípios pesquisados ferem o Princípio Constitucional da Transparência.

Palavras-Chaves: COREDE. Transparência. Balanço patrimonial.

Abstract

Intangible assets: a question of transparency

The economic value of a company or a public agency is the result of the sum of its tangible and intangible assets. The valuation of companies or public agencies that use intangible assets has configured the great importance of these assets in the maintenance of their competitive advantages and economic values. The objective of this paper is to analyze the accounting statements disclosed by the municipal governments that make up the Central region of COREDE (Regional Development Council), focusing on Intangible Assets. The theoretical support of the analysis is based on the disclosure guidelines in accordance with MCASP (Accounting Manual Applied to the Public Sector). It is shown in the analysis that the municipalities do not adequately disclose their accounting, since, for the most part, they omit or forget the intangible assets. It is also argued in the conclusion that, in behaving in this way, the municipalities investigated violate the Constitutional Principle of Transparency.

Keywords: COREDE. Transparency. Balance sheet.

Introdução

O mundo e as organizações de uma forma geral, na última década do século passado, passaram a fazer parte e atuar em um contexto que pode ser chamado de pós-industrial. Na era anterior, a era industrial, as organizações e as sociedades aprenderam a valorizar e por vezes supervalorizar tudo que era tangível. A própria riqueza e o poder dos homens, que ao longo da história esteve ligado a elementos intangíveis como o conhecimento e coragem, na era industrial passaram a ser vistos e validados a partir daquilo que os homens possuíam. O “ter” passou, muitas vezes, a ser mais importante do que o “ser”.

Com o esgotamento da era industrial e a emergência da era pré-industrial, os homens e as organizações passaram a revalorizar os elementos considerados como intangíveis. Alguns velhos ativos, como o conhecimento, passaram a compor um conjunto de valores, junto com alguns novos ativos, como a marca e o relacionamento com os clientes. Esta nova postura em relação aos ativos impactou tanto a iniciativa privada como as organizações públicas.

O atual processo de crescimento econômico e as novas tecnologias, principalmente desenvolvidas nas áreas de comunicação e informática, vêm obrigando o setor público a adaptações contínuas em sua estrutura organizacional, com o objetivo de dar uma maior agilidade aos processos bem como as exigências da população. Estas exigências vêm fazendo com que sejam repensados os conceitos mais tradicionais de organização do trabalho e gestão dentro dos órgãos públicos. Uma das premissas está em se lançar um olhar estruturado para os ativos intangíveis, propiciando uma avaliação da sua capacidade de criar, de multiplicar e de utilizar de forma eficaz o conhecimento organizacional e contábil.

O valor econômico de uma empresa pode, em tese, ser considerado como resultado da soma dos seus ativos tangíveis e intangíveis. Os ativos intangíveis têm crescido na sua importância em relação à formação do valor de uma empresa privada ou pública ou órgãos públicos. Para Alzoubi (2018), o índice valor de mercado sobre valor contábil das empresas americanas cresceu de 1 (nos anos 80) para 6 (em 2001). Esse crescimento está relacionado à grande valorização do preço das ações nesses últimos anos. Essa valorização, por sua vez, pode ser derivada da crescente importância que os investidores passaram a atribuir aos ativos intangíveis como a marca, a inovação, os ativos humanos, entre outros.

As organizações públicas têm apresentado, ao longo do tempo, déficits cada vez maiores nas suas demonstrações contábeis. Esta situação criou uma dupla preocupação nos gestores das organizações públicas. São elas: a) uma preocupação com a melhoria da produtividade e com a elevação do desempenho dos seus ativos tangíveis, o que significa focar simultaneamente na eficiência e eficácia de suas organizações; e b) investimento na incorporação dos ativos intangíveis, que faz com que a situação da contabilidade legal se torne um pouco mais real.

Isto posto, tem-se que o problema que sustenta o presente trabalho é: os ativos intangíveis estão sendo considerados de forma adequada e suficiente, tomando como base o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público)? Para responder parcial e provisoriamente esta questão, o objetivo do presente trabalho é: analisar as demonstrações contábeis divulgadas pelas prefeituras que compõem o COREDE da região central do Rio Grande do Sul.

Ativos intangíveis

A definição de ativo intangível tem como grande característica ser umas mais complexas discussões na Contabilidade, em virtude da dificuldade em encontrar uma definição apropriada e também pelas grandes dúvidas a respeito de seus valores e vida útil. O significado de ativos está ligado aos bens que proporcionam um fluxo de serviços ao longo do tempo. Tal fluxo pode ser de serviços de consumo, como serviços de habitação, ou um fluxo de dinheiro, que pode ser usado para comprar consumo (ARMSTRONG *et al.*, 2010).

Os ativos intangíveis têm sido muito estudados por várias áreas de conhecimento. Em alguns estudos da área de estratégia, por exemplo, os intangíveis são conhecidos também como recursos. Esses estudos, no contexto da Visão baseada em Recursos (*Resource-based View*), têm ajudado a área de estratégia a recuperar parte da reputação e influência que perdera na década de 1980 (PEE e KANKANHALLI, 2016).

Muitos ativos intangíveis, ou melhor, muitos bens que não possuem corpo físico, são classificados como se tangíveis fossem, como, por exemplo, as despesas antecipadas, muito pelo conservadorismo no meio contábil. Isto porque os contadores têm procurado limitar a definição de intangíveis restringindo-os a ativos não circulante. (ARRUDA *et al.*, 2012).

O *International Accounting Standard Board* (IASB), organismo internacional de emissão de padrões contábeis, estabelece que ativos intangíveis são aqueles que não tem substância física, ou tem um valor que não é convertido para aquelas substâncias físicas que eles possuem, a exemplo de um software, o qual não é razoavelmente mensurado em relação ao custo dos disquetes que o contém. (BIONDI; GIANNOCOLO, 2015).

Para se compreender melhor o significado de ativo intangível pode ser apresentado uma taxonomia. Hasprová *et al.* (2018) classificam os intangíveis em quatro tipos: (a) conhecimento acadêmico e tácito de seus funcionários; (b) processos facilitadores de transferência e aquisição de conhecimento; (c) relacionamento com clientes, fornecedores e mercado de trabalho; e (d) capacitação em pesquisa e desenvolvimento.

Em muitas regiões, especialmente na América Latina, e especificamente no Brasil, pouco tem sido feito sobre uma melhor evidenciação dos ativos intangíveis. Existe, paralelamente, uma lacuna na legislação, pois este tema não é tratado de forma adequada. Para Amaral *et al.* (2014) não existe nenhuma norma que trate especificamente de ativos intangíveis na legislação societária brasileira. Entretanto, nos Estados Unidos (EUA), o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) tem delimitado claramente o tratamento contábil a ser dado a esse assunto. Tem-se, por tanto, que existe pelo menos um modelo que poderia ser usado como referência tanto para a construção da legislação quanto para a utilização extra contábil por parte das organizações.

O motivo da grande atenção dada a este tema vem em razão dos processos de combinação de negócios nos quais a divergência entre os valores contábeis e os valores negociados têm apresentado grandes diferenças em função dos expressivos valores dos ativos intangíveis. O *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) 141, emitido em junho de 2001, foi a primeira norma em termos internacionais a definir com grande precisão os principais tipos de ativos intangíveis (BUNGET *et al.*, 2014).

Os ativos intangíveis, segundo o FASB, podem ser classificados em cinco grandes grupos, além do *goodwill*, conforme abaixo:

- a) Ativos intangíveis relacionados ao marketing;
- b) Ativos intangíveis ligados aos clientes;
- c) Ativos intangíveis relacionados às artes;
- d) Ativos intangíveis relacionados às artes;
- e) Ativos intangíveis relacionados a contratos;
- f) Ativos intangíveis relacionados baseados em tecnologia.

Tem-se, então, que os ativos intangíveis já representam uma significativa parcela dos ativos organizacionais, logo eles não podem ser negligenciados. Paralelamente, já existem suficientes exemplos que podem ser seguidos para que os ativos intangíveis sejam considerados, não importando sua situação contábil ou extra contábil. O importante, em qualquer caso, é que ele seja considerado.

Evidenciação dos ativos intangíveis

A evidenciação de um ativo intangível está conjunturado à forma de sua definição. (CLACHER, 2010). Os sistemas contábeis estão diretamente ligados a três categorias de intangível: a) *goodwill*; b) Pesquisa e Desenvolvimento (P&D); e c) outras categorias de ativos intangíveis, que contemplam, por exemplo, as patentes, as marcas, os direitos de autoria quotas de importação e licenças. Um aspecto importante a considerar na evidenciação dos ativos intangíveis é a mensuração. Sobre este tema Rodov e Leliaert (2002) propõem métodos para mensuração de capital intelectual além de descreverem brevemente dez outros, o que mostra a dificuldade de obter uma metodologia de consenso.

Os processos de mensuração de ativos intangíveis são muito complexos e tem por objetivo evitar a adoção de práticas que dificultem o processo de análise e avaliação empresas e órgãos públicos. Zimmerman (2015) encontraram diferentes maneiras de evidenciação de intangíveis em distintos sistemas contábeis que estão associados a como o intangível é gerado, o que pode ocorrer por aquisição ou por ser gerado internamente. Para todos os sistemas contábeis estudados, os ativos intangíveis adquiridos são reconhecidos e capitalizados.

O processo de evidenciação dos ativos intangíveis, no Brasil, tem-se que não existia nenhuma solução concreta, ou processo, de evidenciação e mensuração para o grupo de ativos intangíveis. As Leis 6.404/1976, 9.457/1997 e 10.303/2001 silenciam sobre estes elementos. A NBC T.3.2 (Norma Brasileira de Contabilidade sobre Balanços Patrimoniais), no entanto, fala que os ativos intangíveis devem ser classificados no ativo permanente imobilizado. A Lei 11.638/2007 (Quadro 1) criou o subgrupo ativo intangível no ativo permanen-

te, separando de forma definitiva esta categoria de ativos, porém nem a NBC T.3.2 nem a Lei 11.638/2007 explicam que critérios devem ser usados para que se reconheça um ativo como intangível e nem determinam algum método de valoração (Crisóstomo, 2009).

O pronunciamento Técnico CPC 04 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), estabeleceu que um bem classificado como ativo intangível deve satisfazer duas condições, o item 21 do CPC 04 (p. 9) diz, “ (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo passa a ser mensurado com segurança”.

Quadro 1 - Síntese do reconhecimento de ativos intangíveis antes e depois da Lei 11.638/2007

Momento	Intangíveis adquiridos	Intangíveis gerados internamente
Antes da Lei 11.638/07	Goodwill: instrução CVM 349/2001	Alguns gastos de P&D: Lei 6.404/76, art. 179, V; e Deliberação CVM 029/86.
Depois da Lei 11.638/07	Goodwill: Pronunciamento técnico CPC 04, item 10 e itens 35 a 40 Demais intangíveis: pronunciamento técnico CPC 04, itens 25 a 32.	- Desembolsos a partir da fase de desenvolvimento de projetos que atendam requisitos de intangibilidade e perspectiva de gerar benefícios: Pronunciamento Técnico CPC 04, itens 50 a 66. - Impedimento de reconhecimento de marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares: Pronunciamento Técnico CPC 04, itens 62 a 63.

Fonte: Crisóstomo (2009).

Antes da Lei 11.638/07, a instrução da CVM 349/2001 (*Goodwill*) apresentava como ativo intangível somente alguns gastos de P&D, isto é, foram os primeiros passos para uma formulação de Leis e controle da divulgação de informações públicas e a criação da cultura de publicizar os valores de ativos de intangíveis das organizações. Após a criação da Lei 11.638/07, os ativos intangíveis foram regulamentados para a sua publicação nos Balanços Patrimoniais das organizações através também do pronunciamento técnico do CPC 04 através dos itens correspondente a esse assunto.

De acordo com Tahat *et al.* (2018) grandes diferenças entre valor contábil e de mercado das empresas são como uma ameaça à utilidade das demonstrações financeiras que devem ser melhoradas para refletir uma situação mais próxima da realidade do mercado. No Brasil, a Deliberação CVM 488/2005 já havia criado o subgrupo “intangível” para as empresas de capital aberto como um subgrupo do grupo Ativo Não-Circulante e várias empresas já estavam evidenciando ativos desta natureza a partir de 2005 (CRISÓSTOMO, 2009).

O maior avanço no Brasil foi conquistado com a Lei 11.638/2007, com a criação do subgrupo “Intangível” como parte integrante do Ativo Permanente no Balanço Patrimonial, vinculado no art. 177, § 5°. Pode-se dizer, então, que muitas empresas já estão de acordo com a deliberação CVM 488/2005 e estão evidenciando o Ativo Intangível em Balanços Patrimoniais (Quadro 2).

Quadro 2 - Evidenciação dos Ativos Intangíveis ante e depois da Lei 11.636/2007

Momento	Evidenciação de ativos Intangíveis
Antes da Lei 11.638/2007	- Informação sobre P&D no Relatório de Administração: Parecer de Orientação CVM nº 105/1987 E Lei 6.404/1976, art. 133, I. - A partir de 2005, criação do sub grupo Intangíveis no Ativo Não-Circulante para empresas de capital aberto: Deliberação CVM 488/2005.
Depois da Lei 11.638/2007	- Criação do subgrupo Intangíveis no Ativo Permanente: Nova redação do art. 178, alínea c, da Lei 6.404/1976 dada pela Lei 11.638/2007; nova redação dada ao art. 179, inciso VI, da Lei 6.404/1976, dada pela Lei 11.638/2007. - Se mantém as considerações a respeito da informação sobre gastos P&D feitas no Parecer de Orientação CVM N° 15/1987

Fonte: Crisóstomo (2009).

A partir da informação sobre os valores e investimentos em P&D no relatório de administração das organizações, criou-se o subgrupo de intangíveis no Ativo Não-Circulante para empresas de capital aberto.

Através da deliberação CVM 488/2005, recurso este aplicado posteriormente em organizações dos mais variáveis tipos, após a criação da Lei 11.638/2007, criou-se o subgrupo de intangíveis no Ativo Permanente, mantendo-se as considerações sobre gastos em P&D através do Parecer de Orientação CVM N° 15/1987.

Transparência e os ativos intangíveis

Tendo em vista o processo constante de evolução da democracia brasileira, pode-se verificar nos tempos atuais o maior grau de consciência e preocupação da população com questões relacionadas à administração pública. O que no passado era motivo de aversão popular e completa falta de interesse sobre sua eficiência, hoje passou a ser alvo de cobrança e interesse público de forma consolidada, especialmente em se tratando de assuntos das contas públicas, como demonstrativos contábeis e os ativos intangíveis tão valorizados nas organizações públicas (LENZI *et al.*, 2017).

Quanto à transparência pública, tem-se que algumas características podem ser destacadas, são elas: informação livre, disponível, compreensível, diretamente acessível aos que serão afetados pelas decisões delas decorrentes, prestadas de forma completa em meios de comunicação adequados. Além disso, a palavra “transparência” traz consigo um importante conjunto de associações morais e públicas, entre as quais: honestidade, lisura e abertura (CRUZ *et al.*, 2012).

Considera-se que a disponibilização de informações transparentes, tempestivas e relevantes acerca da gestão pública e da alocação dos recursos públicos por parte dos governantes constitui um ato de responsabilidade na prestação de contas, o que se denomina de *accoutability* (SÁTYRO; CUNHA, 2018). Porém, estudos realizados no Brasil e no exterior têm constatado que há um déficit de *accoutability* na gestão pública nos diferentes níveis governamentais, mas principalmente nas prefeituras de médio e pequeno porte (BERRIO-ZAPATA; SANTANA, 2015).

As prefeituras atendem de maneira parcial a Lei de Acesso à Informação no quesito de informações gerais e nos dados a respeito de programas e ações. A grande maioria destes itens apresentam atendimentos parciais, pois a sua apresentação ocorre de forma dispersa, assim como as informações relativas aos ativos intangíveis das prefeituras (LENZI *et al.*, 2017).

Um fator importante que identifica a negligência e a falta de cuidado com trato da gestão pública ao atendimento de diversos dispositivos da Lei de Acesso à Informação. Paralelamente, existe o descaso dos órgãos fiscalizadores municipais e estadual em relação a transparência adequada dos dados.

Para que se possa dizer que os municípios atendem o Princípio da Transparência, seria necessário, além de disponibilizar as informações e dados, estes precisam ser feito de forma que possam ser adequadamente entendidos. Uma informação, fruto de dados demasiadamente consolidados ou demasiadamente detalhados, pode gerar confusão ou dificuldade de entendimento ao público em geral, não atendendo o Princípio Constitucional da Transparência.

Procedimentos metodológicos

Essa pesquisa pode ser caracterizada como um estudo descritivo de natureza qualitativa. Utilizou como fonte os Balanços Patrimoniais do ano de 2015 dos municípios que formam o COREDE da região Central, fornecidos pelo TCE/RS (Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul).

Os critérios utilizados para divulgação segundo o MCASP (2015), e que foram utilizados como procedimento metodológico, foram os seguintes:

- a) Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d) A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

O universo de informações para a realização desta pesquisa foram os 19 municípios que formam o Corede da região Central do Rio Grande do Sul, que compõe o Plano Estratégico de Desenvolvimento 2015-2030 do RS.

Resultados

Para que se entenda adequadamente os Balanços Patrimoniais, é fundamental mostrar, inicialmente, a área geográfica estudada, bem como o conceito de Corede que limita e sustenta o presente trabalho. Para tanto, o presente capítulo subdivide-se em duas partes, na primeira parte se mostra o que é o Corede Centro /RS e na segunda se discute as questões formais do Balanço Patrimonial dos municípios que compõe o referido Corede.

O COREDE e o COREDE Centro/RS

O desenvolvimento regional dos municípios envolve diferentes necessidades. A exigência por parte dos municípios de uma qualidade de vida melhor e com participação na condução das ações dos municípios é incontestável, pois oportuniza uma ligação entre a sociedade civil e os poderes constituídos (SILVA; ABRITA, 2017).

Fernandez (2014) propõe uma abordagem de planejamento regional com visão sustentável e fundamentada por três dimensões que compreendem: a) as questões institucionais econômicas e sociais; b) as questões de natureza territorial que abrangem aspectos da geografia humana e organização do espaço regional; e c) as questões ambientais que abordam, essencialmente, o equilíbrio para o uso racional do meio ambiente local.

Allebrandt *et al.* (2018) define que muitos são os mecanismos legais que envolvem a participação da população na definição das políticas públicas com vistas ao controle social. Dentre eles, os conselhos gestores de políticas públicas surgem como importantes espaços de democracia participativa, tendo em vista a gestão social e o controle. Para isso, pode-se citar os Conselhos Regionais de Desenvolvimento (Coredes).

Para Allebrandt, Siedenberg, Sausen e Deckert (2011, p. 942-943), tem-se que:

Os Coredes constituem-se em processos de cidadania deliberativa, que vem produzindo mudanças, ainda que lentamente, na perspectiva pública dos indivíduos, na cultura da sociedade civil, na postura e modo de agir da sociedade política e no *modus operandi* da máquina burocrática e dos governos. Mas esse é um processo de mudança em longo prazo, para quais é necessária uma prática contínua e não episódica e pontual. Constituem-se em processo dialógico, que necessita ser construído e reconstruído permanentemente pelos participantes, para evitar o risco do controle corporativo, político ou administrativo por meio de cooptação e manipulação.

O estado do Rio Grande do Sul vem se diferenciando e ampliando espaços públicos de participação que estabelecem, segundo Ávila *et al.* (2013, p. 117), “um espaço de educação política pela participação no debate sobre o desenvolvimento regional”. Essa participação no planejamento e na gestão das políticas públicas se originou por meio de plebiscito, *referendum*, leis de iniciativa popular, audiências públicas e, em especial, no caso do RS, de conselhos regionais de desenvolvimento – COREDES.

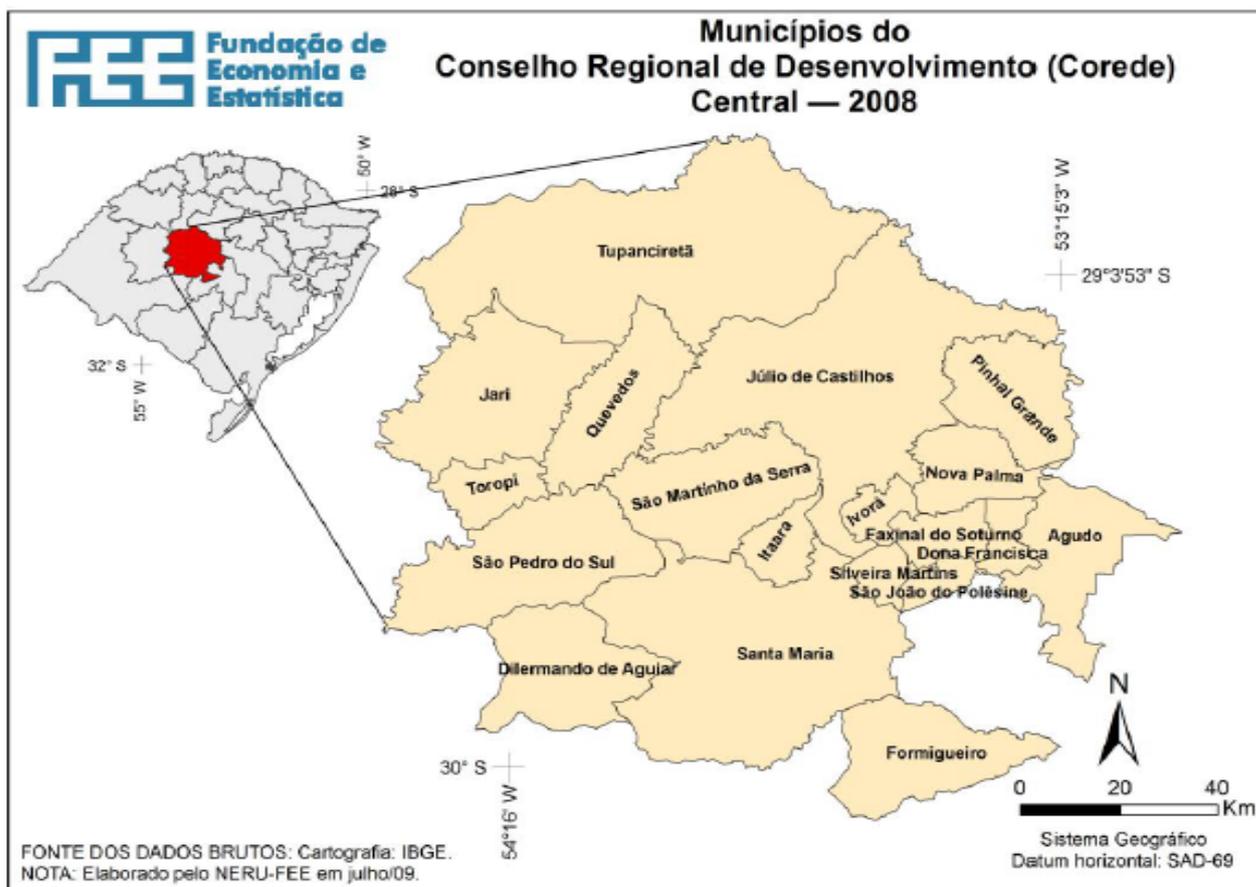
A partir da constituição dos Coredes foram instituídas também as regiões funcionais de Planejamento pela Secretária de Coordenação e Planejamento do Estado do RS, no ano de 2006, resultado das contribuições de estudos anteriores, envolvendo temáticas sociais, econômicas e ambientais frente aos desafios regionais e das desigualdades do estado gaúcho (MANFIO *et al.*, 2015).

O COREDE da região Central do Rio Grande do Sul foi fundado em 16 de junho 1991, sendo o 1º COREDE do Estado e composto por 35 municípios. Hoje o COREDE Central é constituído por 19 municípios: Agudo, Dilermando de Aguiar, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Itaara, Ivorá, Jari, Júlio de Castilhos, Nova Palma, Pinhal Grande, Quevedos, Santa Maria, São João do Polêsine, São Martinho da Serra, São Pedro do Sul, Silveira Martins, Toropi e Tupanciretã, conforme a Figura 01 (Planejamento Estratégico Regional, 2009 – 2010).

A região possui população de 406.113 habitantes distribuídos em uma área de 12.395,5 km², densidade demográfica de 31,9 habitantes/ km², uma taxa de analfabetismo de pessoas com 15 anos ou mais de 4,26%, expectativa de vida de 72,82 anos, um coeficiente de mortalidade infantil de 10,18 por mil nascidos vivos e exportações totais de U\$ 59.173.721, dados de 2014 coletados pela Fundação de Economia e Estatística (FEE).

A posição geográfica da região é privilegiada em relação ao Estado e ao Mercado Comum do Sul – MERCOSUL (Figura 1). A infraestrutura existente, do ponto de vista dos modais de transporte ferroviário, rodoviário, hidroviário e aéreo, ainda que tenha problemas, se caracteriza como um grande potencial em termos de sua constituição enquanto um polo multimodal de transporte, recuperando a vocação original da região. (Planejamento Estratégico Regional, 2009 – 2010).

Figura 1 - COREDE: Região Central/ RS



Fonte: Fundação de Economia e Estatística (FEE) (2015).

O potencial das Universidades da região é outro elemento da maior importância para o desenvolvimento da região, que sempre cumpriu e ainda cumpre um importante papel no sentido da difusão do conhecimento tecnológico. (Planejamento Estratégico Regional, 2009 – 2010).

Balanços patrimoniais e os ativos intangíveis

Os Balanços Patrimoniais foram analisados segundo os quatro critérios mostrados nos Procedimentos Metodológicos. Deve-se levar em consideração, inicialmente, que apenas um pequeno número de municípios realizou a divulgação de seus ativos intangíveis em seus Balanços Patrimoniais, no universo de 19 municípios, apenas 5 realizaram a divulgação.

Acontece que os cinco que divulgaram, apenas o fizeram na questão de valores contábeis. Tem-se, portanto, que não respeitaram nenhum dos critérios determinados pelo MCASP. Pode-se concluir, inicialmente, que a divulgação foi superficial e incompleta. Qualquer município, por menor que ele seja, deveria ter um sistema informatizado para realização das suas demandas nas mais diversas áreas, tais como: a) algum festival anual e b) o logo e imagem do município. Não há justificativa, nem contábil e nem de gestão, para não cumprir o que o MCASP recomenda. No Quadro 3, segue o resultado geral de evidenciação e análise dos Balanços Patrimoniais de todos os municípios do Corede da Região Central do RS, juntamente com os critérios utilizados.

A legenda do Quadro 3 para a análise das informações publicizadas pelas Prefeituras e para verificação se estão de acordo com o MCASP, segue a seguir:

- Critério I: o município evidencia a vida útil dos ativos intangíveis, prazos e taxas de amortização;
- Critério II: o município evidencia o método de amortização utilizado para os ativos intangíveis;
- Critério III: o município evidencia o valor bruto dos ativos intangíveis e os valores correspondentes da amortização acumulada e perdas no valor recuperável, no início e no final do período;
- Critério IV: o município evidencia a conciliação do valor contábil no início e no final do período do valor contábil o ativo intangível.

Quadro 3 - Evidenciação dos ativos intangíveis no COREDE da região Central do RS.

Municípios	Evidencia		Critério I		Critério II		Critério III		Critério IV	
	Sim	Não	Atende	Não atende	Atende	Não atende	Atende	Não atende	Atende	Não atende
Agudo		x								
Dilermando de Aguiar	x			x		x		x		x
Dona Francisca		x								
Faxinal de Soturno		x								
Formigueiro		x								
Itaara		x								
Ivorá		x								
Jari		x								
Júlio de Castilhos	x			x		x		x		x
Nova Palma		x								
Pinhal Grande	x			x		x		x		x
Quevedos		x								
Santa Maria	x			x		x		x		x
São João do Polêsine		x								
São Martinho da Serra		x								
São Pedro do Sul		x								
Silveira Martins		x								
Toropi		x								
Tupanciretã	x			x		x		x		x

Fonte: Autores (2019).

Discussão dos resultados

Após se mostrar os diferentes municípios da região do Corede Centro/RS e a análise dos critérios utilizados (Critérios I, II, III e IV) pode-se construir diferentes análises a partir da matriz apresentada (Figura 4). Inicialmente pode-se perceber que existe pouca ou nenhuma preocupação com a forma identificada como correta, conforme o MCASP e a Lei de Transparência. Esta última exige que a divulgação das informações contábeis de um município possa mostrar a riqueza que um município possui, sobretudo municípios pequenos como os que compõem o Corede da região Central do Estado do RS.

A título de ilustração e para se ter um melhor entendimento da situação de divulgação e evidenciação que esses municípios realizaram no ano de 2015, é possível analisar um dos municípios do universo estudado. Para tanto, se escolheu analisar o Balanço Patrimonial e as notas explicativas do município de Dilermando de Aguiar, divulgado e entregue ao TCE (Figura 2).

O município de Dilermando de Aguiar apresentou R\$ 5.868,12 em valores de ativo intangível, não efetuando ou apresentando nenhum dos critérios de divulgação conforme o MCASP recomenda (Figura 2). O município não pode argumentar que não sabia ou que não foi estimulado, pois colocou “nada a registrar no sistema” (Figura 3).

Figura 2 - Balanço Patrimonial/2015 de Dilermando de Aguiar

ATIVO		PASSIVO	
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual
ATIVO CIRCULANTE	5.379.198,88	PASSIVO CIRCULANTE	903.985,33
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	5.097.324,41	OBRIGACOES TRABALHISTAS PREVIDENCIARIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR A CURTO PR	242.754,54
CREDITOS A CURTO PRAZO	0,00	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	87.499,94
DEMAIS CREDITOS E VALORES A CURTO PRAZO	61.589,72	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	457.702,20
INVESTIMENTOS E APLICACOES TEMPORARIAS A CURTO PRAZO	0,00	OBRIGACOES FISCAIS A CURTO PRAZO	4.804,42
ESTOQUES	220.284,75	OBRIGACOES DE REPARTICAO A OUTROS ENTES	0,00
VARIACOES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE	0,00	PROVISOES A CURTO PRAZO	0,00
ATIVO NAO CIRCULANTE	10.399.838,99	DEMAIS OBRIGACOES A CURTO PRAZO	111.224,23
ATIVO REALIZAVEL A LONGO PRAZO	1.194.510,13	PASSIVO NAOCIRCULANTE	8.997.274,27
CREDITOS A LONGO PRAZO	1.194.510,13	OBRIGACOES TRABALHISTAS PREVIDENCIARIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR A LONGO PR	305.664,26
DEMAIS CREDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	0,00	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	51.041,69
INVESTIMENTOS E APLICACOES TEMPORARIAS A LONGO PRAZO	0,00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A LONGO PRAZO	0,00
ESTOQUES	0,00	OBRIGACOES FISCAIS A LONGO PRAZO	0,00
VARIACOES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE	0,00	PROVISOES A LONGO PRAZO	8.640.568,32
INVESTIMENTOS	0,00	DEMAIS OBRIGACOES A LONGO PRAZO	0,00
IMOBILIZADO	9.199.460,74	RESULTADO DIFERIDO	0,00
INTANGIVEL	5.668,12	TOTAL DO PASSIVO	9.301.259,60
DIFERIDO	0,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
TOTAL	15.779.037,87	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual
		PATRIMONIO SOCIAL E CAPITAL SOCIAL	6.821.862,31
		ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL	0,00
		RESERVAS DE CAPITAL	0,00
		AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL	0,00
		RESERVAS DE LUCROS	0,00
		DEMAIS RESERVAS	0,00
		RESULTADOS ACUMULADOS	-944.084,04
		ACOES COTAS EM TESOURARIA	0,00
		TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	5.877.778,27
		TOTAL	15.779.037,87

Fonte: TCE (2016).

Figura 3 - Notas Explicativas do Balanço Patrimonial/2015 de Dilermando de Aguiar

ATIVO		PASSIVO	
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual
a. Notas Explicativas			
Nada a registrar.			

DILERMANDO DE AGUIAR, 26 de Janeiro de 2016

Gestor responsável pelo período de 01/01/2015 a 31/12/2015 - Jaime Lima da Silva - Prefeito Municipal

Fonte: TCE (2016).

O mais preocupante quando se analisam os dados contábeis é a cultura de não transparência que geram rotinas operacionais como esta. Este não é um caso isolado e sim a forma institucionalizada por quase todos os gestores públicos. Quanto à questão dos Ativos Intangíveis, tem-se que a não informação, fruto da não transparência, prejudica não só o próprio gestor, que não pode contar com o seu entorno (local e global) para alavancar os resultados das suas ações, dentro da lógica do “open innovation”, como também prejudica a própria sociedade, que embora habitando o mesmo território, não conhece as potencialidades do seu local, pois importantes informações lhe são negadas.

Considerando que a falta de informação cria barreiras para a integração e deliberação da própria comunidade local, tem-se que a gestão pública se torna menos eficiente e menos eficaz. O processo pode ficar comprometido (eficiência) e o resultado da gestão pode ficar aquém das potencialidades locais (eficácia). Ora, quando se tem uma situação com déficit de eficiência e eficácia, tem-se que a gestão, como um todo, pode se tornar menos efetiva (SANTOS *et al.*, 2017).

Ao apresentar a Nota Explicativa sem nenhum registro, a prefeitura está omitindo informações relevantes de seu patrimônio e de sua contabilidade a sua população e aos órgãos fiscalizadores. Fere, com esta atitude, um princípio constitucional que exige que o gestor público seja transparente na divulgação dos resultados e informações de sua organização pública onde atua. A transparência pública não é uma opção e sim uma obrigatoriedade da Constituição Federal de 1988.

Considerações finais

Os órgãos públicos sempre buscam se destacarem ou melhorarem a prestação de seus serviços, desejando obter maior eficiência e eficácia. O estudo sobre ativos intangíveis vem se destacando, principalmente por causa da grande valorização da questão intelectual e de marcas no mercado. Os ativos intangíveis exercem papéis diferenciados em cada empresa, entre os quais no setor de atuação, posicionamento estratégico e a eficácia de sua estratégia.

O principal objetivo deste trabalho foi verificar a evidenciação dos ativos intangíveis pelas prefeituras do COREDE da região Central do RS. Como resultado, chegou-se à conclusão que todas as prefeituras desta região não seguem os critérios do MCASP para mensuração e divulgação destas informações.

No Brasil, mesmo com os avanços recentes conquistados com a Lei 11.638/2007, somente com a publicação e divulgação do Pronunciamento Técnico CPC 04/2008 é que foi obtido um melhor tratamento na formalização dos ativos intangíveis. Depois disto foi publicado o MCASP em 2014. Até então não havia, nas normas vigentes antes desses dois momentos, uma definição formal de ativos intangíveis e nem regras suficientemente claras para o reconhecimento e divulgação.

A criação do subgrupo Intangível no Ativo Permanente pela Lei 11.638/2007, separando integralmente e de uma vez por todas dos demais ativos, foi o grande avanço desta matéria. Mesmo com todo o avanço na legislação contábil em geral, e especificamente na questão dos ativos intangíveis, ainda se pode encontrar prefeituras não cumprindo tais exigências, deixando de lado a boa divulgação de suas informações para os seus contribuintes e abrindo brecha para futuras auditorias em suas contas pelo próprio TCE/RS.

Por fim, fica a sugestão, que para minimizar essa falha na divulgação dos intangíveis, seria desejável que se investisse em um melhor treinamento nas equipes responsáveis pela mensuração e divulgação dos dados e uma maior atenção na legislação atual. Poder-se-ia pensar, também, em uma forma de fiscalização, que pode ser tanto interna como externa para que a legislação seja corretamente atendida.

Finalizando, após a criação da Lei 11.638/2007, do Pronunciamento Técnico CPC 04 e da publicação do MCASP, a questão da mensuração e divulgação dos ativos intangíveis obteve um grande crescimento, retirando as últimas dúvidas que restavam sobre esse assunto. Como recomendação de estudos futuros, pode-se pensar e sugerir na ampliação da pesquisa aqui realizada, usando como universo o território nacional. Com isto, seria possível estabelecer comparativos regionais no que diz respeito ao comportamento frente aos Ativos Intangíveis e a própria questão da Transparência. De posse destas informações, poder-se-ia desenhar programas nacionais de treinamento para os gestores municipais, para que estes possam mostrar de forma adequada e suficiente as potencialidades das suas cidades e regiões via contabilização dos Ativos Intangíveis municipais.

Referências

AMARAL, H. F.; IQUIAPAZA, R. O.; CORREIA, L. F.; AMARAL, G. H. O.; VIEIRA, M. V. Avaliação de Ativos Intangíveis: Modelos Alternativos para determinação do valor de patentes. **Gestão, Finanças e Contabilidade**, v.7, n.1, p. 123-143, 2014.

ARMSTRONG, C. S.; GUAY, W. R.; WEBER J. P. The role of information and financial reporting in corporate governance and debt contracting. **Journal of Accounting and Economics**, v.50, p. 179-234, 2010. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.10.001> Acesso em: 13 abr. 2019.

ARRUDA, M. P.; SOUSA, R. A. M.; PENA, T. J. S.; PAULO, I. S. L. M.; PAULO, E. Repercussão do anúncio dos pareceres de auditoria no preço das ações das companhias abertas brasileiras. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v.4, n.1, p.230-250, 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.15603/2176-9583/refae.v4n1p230-250> Acesso em: 15 abr. 2019.

ALLEBRANDT, S. L.; RIBAS, T. A. M.; POLLETO, L. F.; MALAQUIAS, J. F. Controle Social do Desenvolvimento Regional na Região do COREDE Missões (Rio Grande do Sul), na perspectiva dos agentes públicos e atores sociais. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 14, n. 2, p. 38-69, 2018.

ALLEBRANDT, S. L.; SIEDENBERG, D. R.; SAUSEN, J. O.; DECKERT, C. T. Gestão social e cidadania deliberativa: uma análise da experiência dos Coredes no Rio Grande do Sul, 1990/2010. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 9, n. 3, p. 914-945, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1679-39512011000300012> Acesso em: 20 abr. 2019.

ALZOUBI, E. S. S. Audit quality, debt financing, and earnings management: evidence from Jordan. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 30, p. 69-84, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intacaudtax.2017.12.001> Acesso em: 27 abr. 2019.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO RIO GRANDE DO SUL. **Planejamento Estratégico Regional**, COREDE CENTRAL. (2009-2010). Disponível em: <http://www2.al.rs.gov.br/forumdemocratico/LinkClick.aspx?fileticket=EgmlCuxQt11%3D&tabid=5363&mid=7972/>. Acesso em: 24 jun. 2019.

ÁVILA, L. V.; WESENDOCK, C. C.; MADRUGA, L. R. R. G.; DA SILVEIRA, J. S. T.; DA SILVA, R. B. A experiência de um conselho Regional de Desenvolvimento – COREDE – no Estado do Rio Grande do Sul. **HOLOS**, v. 2, n. 29, p. 115-132, 2013. DOI: <https://doi.org/10.15628/holos.2013.1295> Acesso em: 01 mai. 2019.

BERRIO-ZAPATA, C.; SANTANA, R. C. G. Transparency and open data in the classroom: A pedagogical exercise to construct civic awareness about access to public digital data in Brazil. **International Journal of Electronic Governance**, v. 7, n. 4, p. 313-332, 2015. DOI: <https://doi.org/10.1504/IJEG.2015.074330> Acesso em: 05 mai. 2019.

BIONDI, Y.; GIANNOCOLO, P. Share price formation, market exuberance and financial stability under alternative accounting regimes. **Journal of Economic Interaction and Coordination**, v. 10, n. 2, p. 333-362, 2015. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11403-014-0131-7> Acesso em: 10 mai. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 19 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9457.htm. Acesso em: 19 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários, dispõe sobre as Sociedades por ações.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10303.htm. Acesso em: 19 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Dispõe sobre as sociedades de grande porte e disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em: 19 jun. 2019.

BUNGET, O. C.; BLIDISEL, R. G.; FELEAGA, L.; POPA, I. E. Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities. **E a M: Economie a Management**, v. 17, n. 3, p. 136-151, 2014. DOI: 10.15240/tul/001/2014-3-011 Acesso em: 13 mai. 2019.

CLACHER, I. National accounting for intangible assets in the knowledge economy. **Journal of Financial Regulation and Compliance**, v. 2, n. 18, p. 106-119, 2010. DOI: 10.1108/13581981011033970 Acesso em: 15 mai. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 04. **Pronunciamento Técnico (RI) – Ativo Intangível.** 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>. Acesso em: 10 jun. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 488. **Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis – Apresentações e Divulgações.** 2005. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/deliberacaoocvm488.htm>. Acesso em: 23 maio 2019.

CRISÓSTOMO, V. I. Ativos Intangíveis: estudo comparativo dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados no Brasil e em outros países. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 1, p. 50-68, 2009.

- CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparency of the municipal public management: a study from the homepages of the large Brazilian municipalities. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008> Acesso em: 21 mai. 2019.
- FEE. Fundação de Economia e Estatística. **Corede Central**. 2015. Disponível em: <https://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/coredes/detalhe/?corede=Central>. Acesso em 22 jun. 2019.
- FERNANDEZ, F. N. Planejamento regional e o desafio da sustentabilidade. **Revista Política e Planejamento Regional**, v. 1, n. 1, p. 81-102, 2014.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of Financial Standards nº 141: Business Combination**. 2001. Disponível em: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Pronouncement_C/SummaryPage&cid=900000010253. Acesso em: 07 ago. 2019.
- HASPROVÁ, O.; BRABEC, Z.; ROZKOVEC, J. (2018). Intangible assets disclosed by public universities in czech republic. *Journal of international studies*, v. 11, n. 1, p. 67-79, 2018. DOI: 10.14254/2071-8330.2018/11-1/5 Acesso em: 23 mai. 2019.
- LENZE, F. C.; REIS, C.; GAROZZI, E. B.; FALASTER, C. A Transparência na Administração Pública conforme a Lei de Acesso a informação nos municípios de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 13, n. 1, p. 224-246, 2017.
- MANFIO, V.; SEVERO, M. D.; FRASSON, V. R.; BENADUCE, G. M. C. Corede Central: uma análise sobre as especificidades, as dinâmicas e estratégias de desenvolvimento. **Geografia Opportuno Tempore**, v. 2, n. 1, p. 76-92, 2015.
- MCASP. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6ª Edição. 2015. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773. Acesso em: 10 abril 2019.
- PEE, L. G; KANKANHALLI, A. Interactions among factors influencing knowledge management in public-sector organizations: a resource-based view. **Government Information Quarterly**, v. 33, n. 1, p. 188-199, 2016.
- RODOV, I.; LELIAERT, P. FIMIAM: financial method of intangible assets measurement. **Journal of Intellectual Capital**, v. 3, n. 3, p. 323-336, 2002. DOI: <https://doi.org/10.1108/14691930210435642> Acesso em: 26 mai. 2019.
- SANTOS, C H. S., OLIVEIRA, C. C., STRADIOTO, J. P., BERNARDY, R. Gestão de Processo: A proposição de um modelo de análise. **CONTEXTUS – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 15, n. 1, p. 122-148, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.19094/contextus.v15i1.926> Acesso em: 01 jun. 2019.
- SÁTYRO, N. G. D.; CUNHA, E. M. S. The transformative capacity of the Brazilian federal government in building a social welfare bureaucracy in the municipalities. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 3, p. 363-385, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612151018> Acesso em: 02 jun. 2019.
- SILVA, W. G. da; ABRITA, M. B. Public Policies of Regional Development: an analysis based on the acting área of the first Superintendence for the Mid-Western Development (1967-1990). **Atelie Geografico**, v. 11, n. 1, p. 235-256, 2017. DOI: 10.5216/ag.v11i1.37387 Acesso em: 05 jun. 2019.
- TAHAT, Y. A.; AHMED, A. H.; ALHADAB, M. M. The impact of intangibles on firms' financial and market performance: UK evidence. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, v. 50, n. 4, p. 1147-1168, 2018. DOI: 10.1007/s11156-017-0657-6 Acesso em: 07 jun. 2019.
- ZIMMERMAN, J. L. The role of accounting in the twenty-first century firm. **Accounting and Business Research**, v. 45, n. 4, p. 485-509, 2015. DOI: 10.1080/00014788.2015.1035549 Acesso em: 10 jun. 2019.