

O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL APÓS A ADOÇÃO DAS IFRS: ESTUDO EM ORGAZAÇÕES DA B3 E EURONEXT-LISBOA

Murillo José Torelli Pinto¹

Thamires Arcanja dos Santos²

Heitor Laranjeira Vitor³

Tiago Oliveira Santos⁴

Gabriela Felipe da Silva⁵

Resumo

A convergência da contabilidade aos padrões internacionais por meio das *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) trouxe alterações significativas tanto na legislação portuguesa quanto na brasileira. Por este motivo o presente estudo teve por objetivo analisar o nível de aderência às exigências de evidenciação obrigatórias do ativo intangível, conforme a IAS 38 (*International Accounting Standards*) e suas traduções, CPC 04 (Comitê de Pronunciamento Contábil) no Brasil e NCRF 6 (Normalização Contabilística de Relato Financeiro) em Portugal. A população deste estudo compreendeu as companhias abertas não financeiras listadas na B3 e na EURONEXT, a amostra final foi composta por 75 empresas brasileiras e 32 empresas portuguesas. Este trabalho é de natureza qualitativa- descritivo de caráter documental e o tratamento dos dados foi realizado por meio da análise de conteúdo das demonstrações financeiras e notas explicativas referentes ao ano de 2016. Foi determinado o nível de evidenciação obrigatório (NEO) para ser cumprido por cada empresa da amostra, composto por 29 itens. Como resultado, constatou-se que todos os setores analisados atenderam, pelo menos, mais da metade dos itens exigidos pela norma de ativos intangíveis, porém, nenhum deles atendeu plenamente aos requisitos requeridos pela norma. Os setores com maior destaque em conformidade na apresentação dos requisitos solicitados foram Petróleo e Gás com 90% para o Brasil e Utilidade Pública com 96% em Portugal, enquanto os setores de Consumo Cíclico no Brasil com 61% e Saúde em Portugal com 55%, foram os de menor aderência.

¹ Murillo José Torelli Pinto / murillo.torelli@mackenzie.br / Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA-RP/USP. Professor na Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM..

² Thamires Arcanja dos Santos / thamiresarcanjo@hotmail.com / Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM.

³ Heitor Laranjeira Vitor / heitor_toto77@hotmail.com / Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM.

⁴ Tiago Oliveira Santos / tiago.santos1@bol.com.br / Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM.

⁵ Gabriela Felipe da Silva / gabriela.particular@gmail.com / Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM

Palavras-chave: Ativo intangível; Evidenciação; IAS 38.

Abstract

The convergence of accounting to international standards through International Financial Reporting Standards (IFRS) brought significant results both in Portuguese and Brazilian legislation. For example, IAS 38 (International Accounting Standards) and its translations, CPC 04 (Accounting Pronouncement Committee) in Brazil and NCRF 6 (Accounting Standardization in Financial Reporting) in Portugal. The population of this study comprised as listed non-financial companies listed on the B3 and EURONEXT, whose final sample was composed of 75 Brazilian companies and 32 Portuguese companies. This work is qualitative and descriptive in nature and documental in nature, and data processing was performed through analysis of the content of the financial statements and explanatory notes for the year 2016. The level of mandatory disclosure (NEO) was determined to be met by each sample company, composed of 29 items. As a result, it was found that all sectors analyzed met at least more than half of the items required by the intangible assets standard, however, none of them fully met the requirements required by the standard. The sectors with the highest emphasis in complying with the requirements requested were Petroleum and Gas with 90% for Brazil and Public Utility with 96% in Portugal, while the Consumer Cycle sectors in Brazil with 61% and Health in Portugal with 55% were the ones with the lowest adhesion.

Keywords: Intangible assets; Disclosure; IAS 38.

1. INTRODUÇÃO

No contexto atual onde a tecnologia proporciona grandes avanços para a humanidade, os ativos intangíveis possuem grande importância quanto a representatividade e inovação das entidades, uma vez que impactam positivamente no desenvolvimento e diferenciação entre as companhias, tornando-se fundamentais na criação de valor (mais-valia) das organizações. Desta forma, torna-se relevante a sua apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras. (MANTOVANI; SANTOS, 2014).

O ativo intangível é suportado pela norma IAS 38, emitido pelo IASC (*International Accounting Standards Committee*), cujo objetivo principal é estabelecer qual o tratamento contábil dos ativos intangíveis, exceto, exclusivamente por aqueles tratados de outra norma. No Brasil, a norma em questão foi traduzida e reescrita no CPC 04, criado pelo Comitê de Pronunciamento Contábil, em Portugal foi traduzida e reescrita pelo Sistema de Normalização Contabilística de Relato Financeiro, a NCRF 6.

Estudos como Macagnan (2009), Kang e Gray (2011), Maia e Formigoni (2012), Street e Bryant (2000), Klann et.al (2014) apresentam os fatores que podem influenciar o nível de evidenciação na divulgação de informações relativas ao do ativo intangível nas demonstrações financeiras das companhias. Como principais fatores, atenta-se às características: tamanho da empresa, nível de Governança Corporativa, setor de atuação, auditoria externa, alavancagem, tamanho de mercado de capitais, entre outros.

Com base no exposto, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: qual o atual NEO (Nível de Evidenciação Obrigatório) do Ativo Intangível nos diferentes setores da B3 – Bolsa Brasil Balcão e EuroNext – Lisboa após a adoção das Normas Internacionais de contabilidade - IFRS?

Partindo das premissas anteriormente apresentadas, este trabalho tem como objetivo verificar qual o atual NEO do Ativo Intangível das companhias da B3 - Brasil e EURONEXT – LISBOA e apresentar a diferença de evidenciação tanto entre os setores de cada país quanto entre Bolsas de Valores anteriormente citadas.

Devido às mudanças que ocorrem periodicamente na área contábil tanto em Portugal quanto no Brasil, a importância desta pesquisa justifica-se pela necessidade de verificação da aderência às novas normas internacionais IFRS em relação ao ativo intangível, uma vez que tais normas impactam diretamente na divulgação das informações, e por consequência, na tomada de decisão de diversos usuários da informação.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. ATIVO INTANGÍVEL

O CPC 00 – Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de Relatório Contábil-Financeiro define ativo como: "um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados, e do qual se espera benefícios econômicos futuros fluam para entidade", ou seja, como principais características temos: a) controle ou posse do recurso b) potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. (SILVA; MARQUES; SANTOS, 2009)

Tanto a IAS 38 (2017, p. A6) quanto suas traduções, o CPC 04 (2017, p.6) e a NCRF 6 (2017, p.5), definem ativo intangível como: "um ativo não monetário, identificável e sem substância física", considerando a definição de ativo conforme o CPC 00 como "um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade".

Nesse âmbito, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008), afirmam também que os intangíveis compreendem os bens, em que o valor não está presente na substância física, mas nos direitos de propriedade legalmente auferidos pelos seus proprietários em suas aquisições. Tendo por base as citações anteriores, é possível afirmar que o ativo intangível não tem uma substância física, mas tem sua propriedade comprovada.

Hendriksen e Van Breda (2007, p. 315) afirmam que:

"os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis".

Em sua definição, Kayo e Kimura (2006) defendem a ideia de que ativo intangível é "um conjunto estruturado de conhecimentos práticos e atitudes da empresa que, ao interagir com seus ativos tangíveis, contribui para a criação de valor das organizações".

2.2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

Em relação ao reconhecimento dos ativos intangíveis, a IAS 38, o CPC 04 e a NCRF 6 abordam que “para um item ser reconhecido como ativo intangível é necessário atender à definição de ativo e ainda:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade;

(b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.”

A Norma esclarece que existem três formas para que o ativo intangível seja reconhecido: primeira forma de reconhecimento é o desenvolvimento interno, onde são mensurados levando em consideração alguns critérios como confiabilidade na mensuração dos gastos, viabilidade do projeto, entre outros; a segunda forma de reconhecimento é a aquisição em separado, onde a mensuração se dá com base no custo; e a terceira forma de reconhecimento de ativo intangível é a aquisição em uma combinação de negócios, onde a mensuração acontece pelo valor justo.

Dado o reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis registrados, estes devem ser separados por classes, como por exemplo marcas, títulos de periódicos licenças, software, entre outros, para facilitar o entendimento das demonstrações ao usuário.

2.3. EVIDENCIAÇÃO (*DISCLOSURE*) DOS INTANGÍVEIS.

Antes das IFRS entrarem em vigor, não havia qualquer norma específica sobre as divulgações dos ativos intangíveis. Uma das grandes alterações para o ativo intangível trazidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade foi a criação de um subgrupo “Intangível” no ativo não circulante (Permanente), dentro do Balanço Patrimonial, com isso estabeleceram critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos intangíveis em notas explicativas. (GRECCO; SANTOS, 2014).

Autores como Bontis, Keow e Richardson (2000) e Perez e Famá (2006) afirmam que o ativo intangível influencia diretamente no desempenho e na criação de valor das organizações, e assim desenvolve um importante papel para as entidades.

De acordo com Vasconcelos e Viana (2002), a evidenciação possui um papel essencial na contabilidade e no mercado de capitais devido a necessidade da informação ser apresentada de forma clara, correta, íntegra, tempestiva, compreensível e relevante, uma vez que influencia diretamente na tomada de decisão de diversos *stakeholders*, dentre eles: investidores, credores, bancos, clientes, governo e mercado de capitais.

Para Murcia (2009) a evidenciação refere-se à prestação de informações, de uma forma mais detalhada sobre a situação econômico-financeira de uma empresa, assim, organizações que melhor evidenciam tais informações possibilitam ao usuário melhor tomada de decisão.

Iudícibus (2004) e Hendriksen e Van Breda (2009) apresentam as seguintes formas de evidenciação: (a) forma e apresentação das demonstrações contábeis; (b) informações entre parênteses; (c) notas explicativas; (d) quadros e demonstrações suplementares; (e) parecer de auditoria; e (f) relatório da diretoria.

Dantas *et al.* (2005) destaca que diversos estudos têm sido realizados para avaliar os benefícios de uma evidenciação adequada tanto para meio científico quanto para o meio empresarial. Além disso, uma série de pesquisas publicadas avaliam possíveis fatores que influenciam nível do *disclosure*, entre os quais se pode citar a relação da evidenciação com o setor, empresa de auditoria, nível de endividamento, nível de governança, o tamanho, o grau de internacionalização, os anos de existência e a diferença entre o preço da ação sobre o valor contábil da empresa explicam a maior extensão da evidenciação de informação de recursos intangíveis.

Em seus estudos Maia, Formigoni e Silva (2012), concluíram que:

“Os resultados sugerem que o nível de evidenciação obrigatório é influenciado positivamente pelo porte da empresa de auditoria externa. Verificou-se que as empresas de auditoria externa classificadas na categoria Big Four influenciaram positivamente o nível de evidenciação obrigatório das companhias abertas brasileiras no período analisado.”

As notas explicativas são fontes de informações complementares às demonstrações financeiras, e proporcionam público (usuário da informação) maior clareza e compreensão dos valores apresentados nas demonstrações financeiras. Assim, é de suma importância a apresentação das informações conforme as normas que regem os elementos contábeis e financeiros. (NEVES; VICECONTI, 2006).

Kayo *et al.* (2006), afirma que a evidenciação dos ativos intangíveis nos demonstrativos financeiros tem grande importância no momento de avaliação do patrimônio das empresas, além de serem importantes fontes de criação de valor e acrescentam ainda que os ativos intangíveis são importantes fatores de diferenciação contribuindo na obtenção de vantagens competitivas.

A pesquisa de Igarash & Igarashi (2011) e Grecco & Santos (2014) mostraram que há necessidade de melhor evidenciação, por parte das empresas, das informações relativas aos intangíveis considerados relevantes para a avaliação do patrimônio e para a tomada de decisão.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho é de natureza descritiva, pois tem o propósito de abranger a descrição do nível de evidenciação obrigatória do ativo intangível nas demonstrações contábeis das empresas pesquisadas. Este tipo de metodologia detalha as características de determinada população ou fenômeno conforme Gil (2008) e Martins e Theóphilo (2007).

A abordagem do problema, dispôs de método qualitativo em função da imprescindibilidade de análises sobre as ocorrências examinadas. Sobre os procedimentos, trata-se de pesquisa documental de análise de conteúdo.

Segundo Moraes (1999), análise de conteúdo compreende a análise de dados qualitativos, uma vez que este tipo de pesquisa é utilizado para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos, como por exemplo, as demonstrações financeiras e notas explicativas.

3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA

A população definida para esta pesquisa é composta por companhias abertas listadas na B3 (Brasil) e na EURONEXT-LISBOA (Portugal), com exceção das instituições financeiras e seguradoras, pois estas possuem regulamentação própria e especificidades patrimoniais não comparáveis aos demais tipos de empresas.

Para a amostra da Bolsa de Valores portuguesa, foram selecionadas todas as companhias listadas, devido ao pequeno número de empresas cadastradas, assim obtivemos uma população total de 54 entidades, excluíram-se e entidades que não possuem ativo intangível reconhecido em suas demonstrações financeiras, totalizando uma amostra de 32 companhias.

Para a população da Bolsa de Valores brasileira, foram selecionadas todas as companhias listadas, totalizando 463 empresas. Por possuir um elevado número de empresas cadastradas, para o delineamento desta amostra foram selecionadas até 10 empresas para cada um dos setores, de forma aleatória através do *Really Randon Numbers*, programa que gera dados aleatórios, obtendo-se uma amostra composta por 75 entidades.

Para o delineamento desta amostra, foram definidos alguns critérios específicos como: entidades que possuíam ativos intangíveis em suas demonstrações e que foram auditadas pelas “*BIG FOUR*”, sendo: Deloitte Touche Tohmatsu (DTT), Ernst & Young (EY), Klynveld Peat Marwick Gesellschaft (KPMG) e Price Water House Coopers (PWC), baseando-se no estudo de Maia, Formigoni e Silva (2012), onde é evidenciado que o porte da empresa de auditoria externa influencia positivamente o nível de evidenciação das empresas com suas demonstrações contábeis.

As amostras foram organizadas por 9 setores tanto para Brasil como Portugal, sendo eles: Bens Industriais, Consumo Cíclico, Consumo não Cíclico, Materiais Básicos, Petróleo e Gás, Saúde, Tecnologia da Informação, Telecomunicações e Utilidade Pública conforme o Anexo I

3.2. COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados no sítio da B3 e EURONEXT-LISBON, onde ocorreu a análise dos pareceres de auditoria, demonstrações contábeis e notas explicativas referente a amostra selecionada no exercício de 2016 com o intuito de se verificar e identificar as informações sobre o ativo intangível.

A partir das orientações da IAS 38, do CPC 04 e da NCRF 6, foi desenvolvido um *checklist* para verificação da aderência das empresas pesquisadas com relação às exigências de divulgação sobre ativos intangíveis em notas explicativas, conforme apresentado no anexo II.

Os itens que tratam de evidenciação não obrigatória foram excluídos da formulação do *checklist* já que o estudo tem por objetivo a evidenciação obrigatória dos ativos intangíveis.

4. ANÁLISE DOS DADOS E DESCRIÇÃO DE RESULTADOS

A análise de conteúdo adotou como regra de pontuação para o comprimento ou não cumprimento dos itens obrigatórios de divulgação dos ativos intangíveis, de maneira que:

- Foi atribuída a nota **1** às empresas que divulgaram as informações exigidas;
- Foi atribuída a nota **0** às empresas que não divulgaram as informações requeridas.
- Quando não aplicável à realidade da empresa foi atribuído **N/A** (não se aplica).

Os itens cujo a nota atribuída foi N/A (não aplicável), foram excluídos da análise para não gerar distorções na obtenção do NEO (Nível de Evidenciação Obrigatório), pois caso fosse incluído no índice de evidenciação, a empresa poderia ser penalizada por não apresentar um tipo específico de informação.

Assim, a pontuação compreende apenas ao número total de itens aplicáveis à situação real da companhia, sendo feita uma análise entre os itens aplicáveis e cumpridos. Portanto, o índice de evidenciação máximo possível atribuído à uma empresa é calculado com o total de pontuações máximas possíveis (1) equivalente a 100% de adequação à norma para cada item.

O nível de evidenciação obtido por setor foi representado por porcentagem. Para isso, foram atribuídas pontuações para cada empresa de acordo com os itens aplicáveis e atendidos.

4.1 . ANÁLISE PRINCIPAL

4.1.1. POR SETOR

A seguir, é apresentado nas Tabelas 1 e 2, o NEO (Nível de Evidenciação Obrigatória) obtido por setor em cada um dos países, onde é possível perceber que todos os setores apresentaram um nível de evidenciação superior a 50% de adequação a norma exigida, o que significa que mais da metade dos itens aplicáveis foram atendidos. Porém, nenhum dos setores, nos dois mercados, apresentou 100% de adequação às exigências obrigatórias tratadas na IAS 38, ou seja, as empresas não divulgaram, em nota explicativa, todas as informações exigidas por esta norma internacional referente a divulgação do ativo intangível no exercício financeiro de 2016 divulgado em 2017.

As referidas pontuações estão representadas nas Tabelas 1 - Brasil e 2 - Portugal:

Tabela 1 – Nível brasileiro de evidenciação por setor

Nº	SETOR	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
1	Petróleo e Gás	6	80	72	90%
2	Tecnologia da Informação	5	69	61	88%
3	Telecomunicações	4	39	33	85%
4	Bens Industriais	10	111	90	81%
5	Materiais Básicos	10	122	92	75%
6	Utilidade Pública	10	207	149	72%
7	Saúde	10	114	79	69%
8	Consumo não Cíclico	10	183	122	67%
9	Consumo Cíclico	10	173	105	61%
TOTAL		75	1098	803	73%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 1, nota-se que as empresas pertencentes ao setor de Petróleo e Gás com 6 empresas e Tecnologia da Informação com 5 empresas, obtiveram os maiores níveis de evidenciação em concordância com os critérios de divulgação exigidos pelo IAS 38 sendo 90% e 88% respectivamente. O menor índice dessa análise foi alcançado no setor de Consumo Cíclico com 10 empresas, com um NEO de 61%, seguido pelo Consumo não Cíclico com 10 empresas, com o nível de evidenciação de 67%.

Tabela 2 – Nível português de evidenciação por setor

Nº	SETOR	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
1	Utilidade Pública	2	23	22	96%
2	Petróleo e Gás	1	16	15	94%
3	Consumo não Cíclico	1	14	13	93%
4	Telecomunicações	1	13	12	92%
5	Tecnologia da Informação	5	66	56	85%
6	Bens Industriais	9	102	85	83%
7	Materiais Básicos	4	52	43	83%
8	Consumo Cíclico	7	69	57	83%
9	Saúde	2	29	16	55%
TOTAL		32	384	319	83%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 2, nota-se que as empresas portuguesas pertencentes ao setor de Utilidade Pública com 2 empresas e Petróleo e Gás com 1 empresa, obtiveram os maiores níveis de evidenciação em concordância com os critérios de divulgação exigidos pelo IAS 38 sendo 96% e 94% respectivamente. O menor índice dessa análise foi alcançado no setor de Saúde com 2 empresas, apresentando um total de 55% de NEO.

4.2 . ANÁLISES COMPLEMENTARES

Devido a estudos anteriores como Maia e Formigoni (2012), Moura *et al.* (2012) e Grecco e Santos (2014), concluíram que algumas características empresarias como porte da empresa, setor de atuação, governança corporativa, alavancagem, porte da empresa de auditoria externa entre outros, influenciam o NEO, é apresentado a seguir informações complementares em relação às conclusões anteriormente apresentadas, assim, obtivemos o NEO por porte da empresa e auditoria externa.

4.2.1. NEO POR PORTE DA EMPRESA

4.2.1.1.BRASIL

Para o Brasil, o porte da empresa foi elaborado a partir da classificação estabelecida pelo BNDES, grande, média e pequeno porte, de acordo com a ROB (Receita Operacional Bruta) da empresa conforme evidenciado na Tabela 3:

Classificação	Receita operacional bruta anual ou renda anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 3,6 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 3,6 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Tabela 3 – Classificação do porte da empresa

Fonte: Dados obtidos através do site BNDES

Na Tabela 4, temos o NEO classificado por porte da entidade, a coluna 2 (Número de empresas) representa a quantidade de empresa em cada faixa, as colunas 3 (Total de itens aplicados) e 4 (Total de itens cumpridos) seguem a mesma lógica de raciocínio da Tabela 1, dando na coluna 5 o Índice de evidenciação para cada faixa.

Tabela 4 – Nível brasileiro de evidenciação por porte da empresa

PORTE DA EMPRESA	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
Pequeno Porte	1	12	9	75%
Grande Porte	67	967	718	74%
Médio Porte	7	119	76	64%
TOTAL	75	1098	803	73%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

As empresas de pequeno porte obtiveram o melhor nível de evidenciação, sendo 75%, seguido das empresas de grande porte que são a maioria dessa análise, totalizando 89% do total de 75 empresas da B3, tendo 74% de NEO. O menor NEO foi obtido pelas empresas de médio porte, sendo 64%.

Para averiguar a distribuição do porte das empresas pelos setores analisados, segue a Tabela 5 a seguir:

Tabela 5 – nível brasileiro de evidenciação por porte e setor da empresa

Nº	SETOR	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
1	Bens Industriais	10	111	90	81%
	Grande Porte	10	111	90	81%
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	-	-	-	-
2	Consumo Cíclico	10	173	105	61%
	Grande Porte	10	173	105	61%
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	-	-	-	-
3	Consumo não Cíclico	10	183	122	67%
	Grande Porte	8	139	110	79%
	Médio Porte	2	44	12	27%
	Pequeno Porte	-	-	-	-
4	Materiais Básicos	10	122	92	75%
	Grande Porte	9	111	85	77%
	Médio Porte	1	11	7	64%
	Pequeno Porte	-	-	-	-
5	Petróleo e Gás	6	80	72	90%
	Grande Porte	4	55	50	91%
	Médio Porte	2	25	22	88%
	Pequeno Porte	-	-	-	-
6	Saúde	10	114	79	69%
	Grande Porte	9	102	70	69%
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	1	12	9	75%
7	Tecnologia da Informação	5	69	61	88%
	Grande Porte	4	53	47	89%
	Médio Porte	1	16	14	88%
	Pequeno Porte	-	-	-	-
8	Telecomunicações	4	39	33	85%
	Grande Porte	4	39	33	85%
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	-	-	-	-
9	Utilidade Pública	10	207	149	72%
	Grande Porte	9	184	128	70%
	Médio Porte	1	23	21	91%
	Pequeno Porte	-	-	-	-
TOTAL		75	1098	803	73%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Nota-se que na maioria dos setores, as empresas de grande porte obtiveram maior NEO. Em conformidade com estudos anteriormente realizados, nota-se que o porte da empresa influencia o Nível de evidenciação, porém há suas exceções, como no setor de Utilidade Pública, onde a empresa de médio porte obteve maior NEO que empresas de grande porte, 91% e 70% respectivamente.

4.2.1.2. PORTUGAL

Para as amostras de Portugal, o porte das empresas foi elaborado a partir da classificação estabelecida no Portal das Finanças – Autoridade Tributaria e Aduaneira (AT), Grande, média e pequeno porte, a empresa deve atender a no mínimo dois dos três critérios: número de funcionários efetivos, valor total do balanço e volume de negócio, conforme exemplificado na Tabela 6:

Tabela 6– Classificação do porte da empresa

Classificação	Efetivo	Volume de negócio ou	Balanço Total
Microempresa	< 10	≤ 2 milhões de euros	≤ 2 milhões de euros
Pequena empresa	< 50	≤ 10 milhões de euros	≤ 10 milhões de euros
Média empresa	< 250	≤ 50 milhões de euros	≤ 43 milhões de euros
Grande empresa	> 250	> 50 milhões de euros	> 43 milhões de euros

Fonte: Dados obtidos através do Portal das Finanças – Autoridade Tributaria e Aduaneira (AT)

Na Tabela 7, temos o NEO classificado por porte da entidade, a coluna 2 (Número de empresas) representa a quantidade de empresa em cada faixa, as colunas 3 (Total de itens aplicados) e 4 (Total de itens cumpridos) seguem a mesma lógica de raciocínio da Tabela 1, dando na coluna 5 o Índice de evidenciação para cada faixa.

Tabela 7 – Nível português de evidenciação por porte da empresa

PORTE DA EMPRESA	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
Médio Porte	6	75	70	93%
Grande Porte	6	66	60	91%
Pequeno Porte	20	243	189	78%
TOTAL	32	384	319	83%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Empresa de pequeno porte são a maioria dessa análise dando 62,5% do total de 32 empresas da EURONEXT – LISBOA, que está com 78% de NEO, o melhor índice de evidenciação e o com empresas de médio porte com 93% de NEO.

Na Tabela 8 é apresentada mais detalhadamente a relação das faixas de porte da entidade por setores da bolsa, assim identificamos facilmente qual setor contribuiu para esse nível de evidenciação obrigatório:

Tabela 8 – nível português de evidenciação por porte e setor da empresa

Nº	SETOR	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
1	Bens Industriais	9	102	85	83%
	Grande Porte	2	22	20	91%
	Médio Porte	1	10	9	90%
	Pequeno Porte	6	70	56	80%
2	Consumo Cíclico	7	69	57	83%
	Grande Porte	3	29	27	93%
	Médio Porte	1	10	9	90%
	Pequeno Porte	3	30	21	70%
3	Consumo não Cíclico	1	14	13	93%
	Grande Porte	-	-	-	-
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	1	14	13	93%
4	Materiais Básicos	4	52	43	83%
	Grande Porte	-	-	-	-
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	4	52	43	83%
5	Petróleo e Gás	1	16	15	94%
	Grande Porte	-	-	-	-
	Médio Porte	1	16	15	94%
	Pequeno Porte	-	-	-	-
6	Saúde	2	29	16	55%
	Grande Porte	1	15	13	87%
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	1	14	3	21%
7	Tecnologia da Informação	5	66	56	85%
	Grande Porte	-	-	-	-
	Médio Porte	2	28	26	93%
	Pequeno Porte	3	38	30	79%
8	Telecomunicações	1	13	12	92%
	Grande Porte	-	-	-	-
	Médio Porte	-	-	-	-
	Pequeno Porte	1	13	12	92%
9	Utilidade Pública	2	23	22	96%
	Grande Porte	-	-	-	-
	Médio Porte	1	11	11	100%
	Pequeno Porte	1	12	11	92%
TOTAL		32	384	319	83%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Em uma análise individual por setor, nota-se que em todos os setores, o NEO é influenciado pelo porte da empresa, ou seja, as empresas de grande porte obtiveram maior nível de evidenciação, seguido por empresas de médio porte, e por último, companhias de pequeno porte. Em conformidade com estudos anteriormente realizados, nota-se que o porte da empresa influencia o nível de evidenciação.

4.2.2. NEO POR EMPRESA DE AUDITORIA EXTERNA

A Tabela 9 apresenta o NEO por auditoria externa para a amostra brasileira, a coluna 3 (Número de empresas) com o total de empresas que cada auditoria é responsável pelo exercício financeiro 2016, as colunas 3 (Total de itens aplicados) e 4 (Total de itens cumpridos) seguem a mesma lógica de raciocínio da Tabela 1, dando na coluna 5 o Índice de evidenciação para cada auditoria.

Tabela 9 – Nível brasileiro de evidenciação por Auditoria Externa

Nº	AUDITORIA EXTERNA	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
1	PWC	17	260	204	78%
2	KPMG	30	398	305	77%
3	EY	19	278	193	69%
4	Deloitte	9	162	101	62%
TOTAL		75	1098	803	73%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

A KPMG é a empresa que detém o maior número de empresas analisadas, 30 no total, obtendo um NEO de 77%, a Deloitte tem o menor nível de evidenciação com 62% e 9 empresas e a PWC é a empresa com o melhor NEO 78%.

Analisando a Tabela 10, temos o NEO por auditoria externa para amostra portuguesa, a coluna 2 (Número de empresas) com o total de empresas de cada auditoria, as colunas 3 (Total de itens aplicados) e 4 (Total de itens cumpridos) seguem a mesma lógica de raciocínio da Tabela 1, dando na coluna 5 o Índice de evidenciação para cada auditoria.

Tabela 10 – Nível português de evidenciação por Auditoria Externa

AUDITORIA EXTERNA	NÚMERO DE EMPRESAS	TOTAL DE ITENS APLICADOS	TOTAL DE ITENS CUMPRIDOS	ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO (%)
KPMG	2	23	22	96%
Deloitte	9	106	99	93%
PWC	10	119	111	93%
Outros	10	122	84	69%
EY	1	14	3	21%
TOTAL	32	384	319	83%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

A PWC e “Outros” são as auditorias que detêm o maior número de empresas analisadas, com 10 cada uma, obtendo um NEO de 93% e 69%, respectivamente. Dentre as Big Four a EY tem o menor nível de evidenciação com 21% com uma empresa, a KPMG é a empresa com o melhor NEO 96% com 2 empresas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal verificar o atual NEO (Nível de evidenciação obrigatório), relativo ao ativo intangível conforme o IAS 38 dos setores da B3 e EURONEXT-LISBOA. Para atender ao objetivo principal, foram utilizadas abordagem metodológicas descritiva e documental, baseando-se em análises de conteúdo através das demonstrações financeiras e notas explicativas das empresas do exercício financeiro de 2016 publicadas em 2017.

O NEO obtido deu-se através do *checklist*. (Quadro 3), dos itens obrigatórios de divulgação contidos na IAS 38, resultando em um total de itens cumpridos pela amostra composta por 75 empresas brasileiras e 32 portuguesas. É válido ressaltar, que todos os setores analisados apresentaram um nível de evidenciação maior que 50%, o que significa o cumprimento de mais da metade do exigido pela norma, no entanto, nenhum atingiu um NEO de 100%, ou seja, não divulgaram todas as informações exigidas pela norma.

De encontro a uma primeira análise concluímos que o nível de evidenciação obrigatório apresentado por Portugal é maior que o Brasil, 83% e 73% respectivamente. Mas vale ressaltar que a adoção das IFRS em Portugal foi em 2005, enquanto no Brasil só passou a ser obrigatório em 2009, totalizando 4 anos de diferença.

Em Portugal, o setor que obteve o maior NEO foi Utilidade Pública com 96%, enquanto o menor índice foi obtido no setor de Saúde com 55%. Em relação aos setores brasileiros, Petróleo

e Gás apresentou o maior NEO de 90%, já o setor Consumo cíclico teve 61%, o menor índice da análise.

De acordo com as análises complementares, e, conforme estudos anteriores sobre a influência de características empresariais no NEO dos ativos intangíveis, concluímos que, para a amostra de Portugal, o porte da empresa influenciou o nível de evidenciação obtido, devido ao fato de que as empresas de grande porte apresentaram melhor nível de evidenciação que as companhias de médio porte, e estas apresentaram melhor evidenciação que empresas de pequeno porte. A mostra brasileira se comportou da mesma forma, porém houve exceções, como por exemplo no setor Utilidade Pública, onde a empresa de médio porte obteve maior NEO que empresas de grande porte. 91% e 70% respectivamente.

Ainda nas análises complementares, o setor brasileiro que apresentou maior proporção de ativo intangível pelo ativo total, foi Utilidade Pública com 48% de ativo intangível e um NEO de 72%, já o setor de Petróleo e Gás, que apresentou o maior NEO 90%, possui um ativo intangível de 3,6%. Na análise portuguesa temos o setor de Telecomunicações com 54% na proporção de ativo intangível sobre ativo total e um NEO de 92%, o setor com o maior nível de evidenciação, Utilidade Pública com 96%, conta com 16,7% de proporção do ativo intangível sobre o ativo total.

As limitações deste estudo referem-se à margem de erro que ocorrer na interpretação das demonstrações financeiras e notas explicativas para se auferir o nível de evidenciação obrigatória (NEO), ou seja, concluir se os critérios são atendidos pelas empresas analisadas, devido a um certo grau de subjetividade na interpretação do pesquisador e na análise da conformidade da divulgação pela empresa em acordo com a norma. Outra limitação está ligada à população das empresas inicialmente selecionadas que não puderam compor a amostra final, em decorrência dos motivos explicitados na metodologia, sendo assim as conclusões obtidas ficam restritas à amostra utilizada neste estudo, impossibilitando generalizações.

No âmbito acadêmico, acredita-se que este trabalho possa contribuir como fonte de pesquisa para outros trabalhos sobre o nível de evidenciação do ativo intangível. Além disso, novas pesquisas podem ser efetuadas para acompanhar a evolução da qualidade das informações produzidas pelas empresas e como está o grau de divulgação nas demonstrações financeiras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

B3. Bolsa de Valores de São Paulo. *Capital social das empresas*. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/consultas/capital-social-das-empresas.aspx?idiom=pt-br>>. Acesso em: 13/02/2017.

BONTIS, N.; KEOW, W. C. C.; RICHARDSON, S. Intellectual Capital and Business Performance in Malaysian Industries. *Journal of Intellectual Capital*, v. 1, n. 1, p. 85-100, 2000.

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/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2017.

BRASIL. *Lei nº 11.638*, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 17 mar. 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS. Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www.cnb.org.br/CNBV/deliberacoes/dlb488-2005.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 553, de 12 de Novembro de 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 17 mar. 2017.

COMISSAO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA. NCRF 6. Disponível em: <http://www.cnc.minfinancas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_06_activos_intangiveis.pdf>. Acesso em 30. Abril. 2017

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento nº 00, de 02 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 22/03/2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento nº 04, de 05 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 22/03/2017.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; SANTOS, Sérgio Carlos dos; NIYAMA, Jorge Katsumi. (2005). “A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação.” *E & G Economia e Gestão*. Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez.

ERNEST & YOUNG, FIPECAFI. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. 1ª ed. – 2ª reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

GRECCO, Marta Cristina Pelúcio; SANTOS, Thamires Arcanja. O Nível de Evidenciação Obrigatório relativo ao Ativo Intangível a partir da adoção plena das IFRS. *Revista AECA. España. Vol 110a, 2015.*

HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. 5° ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD. IAS 38. Disponível em <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Technical-summaries-2014/IAS%2038.pdf>. Acesso em 30.abril.2017.

IGARASHI, D. C. C.; TOGNON, F. C.; IGARASHI W. Análise de Demonstrativos Financeiros de modo a identificar as alterações na evidenciação dos ativos intangíveis em função da lei 11.638/07. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 11, n. 19, p. 77-88, 1° semestre 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. (Org.). *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Manual de Contabilidade Societária*. São Paulo: Atlas, 2010. 792 p.

KANG, H. H.; GRAY, S. J. Reporting intangibles assets: voluntary disclosure practices of top emerging market companies. *The international journal of accounting*, n. 46, p. 402-423, 2011.

KAYO, Eduardo Kazuo; KIMURA, Herbert; BASSO, Leonardo Fernando Cruz, KRAUTER, Elizabeth. (2006). “Os Fatores Determinantes da Intangibilidade.” *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n. 3, p. 112-130, 2006.

KLANN, Roberto Carlos; POPIK, Fabiane; KREUZBERG, Fernanda; SALLA, Neusa Gonçalves. Fatores relacionados ao nível de divulgação de ativos intangíveis após a adoção das IFRS por empresas do IGC da B3. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, v. 13, n. 38, p.37-51, jan./abr. 2014.

MACAGNAN, C. B. Evidenciação voluntária: fatores explicativos da extensão da informação sobre recursos intangíveis. *Revista Contabilidade e Finanças*. São Paulo, v. 20, n. 50, p. 46-61, 2009.

MAIA, Henrique Araujo; FORMIGONI, Henrique; SILVA, Adilson Aderito. Empresas de auditoria e o compliance com o nível de evidenciação obrigatório durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, n. 44, p. 335-352, jul/set. 2012.

MANTOVANI, Erick e SANTOS, Fernando de Almeida. A contabilização do ativo intangível nas 522 empresas listadas na B3. *Revista de Administração e Inovação*, São Paulo, v. 11, n.3, p.311,328, jul ./set. 2014.

MARTINS, G. A., & THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. *Revista Educação*, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo Eduardo V. *Contabilidade Básica*. 13. ed. São Paulo : Frase Editora, 2006

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. (2006). “Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial.” *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, São Paulo, n. 40, p. 7 – 24, Jan./Abr., 2006.

PORTUGAL. Regulamento do Conselho e Parlamento Europeu (CE) n° 1606 de 19 de Julho de 2002. Dispõe sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32003R1725>> Acesso em 15.Out.2017

PORTUGAL. Regulamento da Comissão (CE) n.º 1725 de 21 de Setembro de 2003. Dispõe sobre a adoção e adaptação de certas normas internacionais de contabilidade. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32003R1725>> Acesso em 15.Out.2017

SILVA, Paula Danyelle Almeida da Silva; MARQUES , José Augusto Veiga da Costa; SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MACHADO, Nilson Perinazzo. *Fundamentos da teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2005.

VASCONCELOS, Yumara L.; VIANA, Aurelina L. (2002). “Evidenciação: forma e qualidade.” *Revista do Conselho Federal de Contabilidade, Brasília*, n. 134, p. 21-29, mar./abr.

Anexo I - Lista de empresas

Quadro 1: Empresas e seus respectivos setores EuroNext-Lisboa

Setor	Denominação Social	Auditoria
Bens Industriais	ALTRI SGPS	Deloitte
	CIMPOR SGPS	Deloitte
	CTT CORREIOS PORTUGAL	Outros
	LISGRAFICA	PWC
	MATIFER	PWC
	MOTA ENGIL	Deloitte
	SDC INV	Deloitte
	TEXEIRA DUARTE	Outras
	TOYOTA CAETANO	PWC
Consumo Cíclico	COFINA, SGPS	Deloitte
	IBERSOL SGPS	PWC
	IMPRESA SGPS	Deloitte
	J MARTINS SGPS	PWC
	MEDIA CAPITAL	Deloitte
	SAG GEST	PWC
	SONAE	Outros
Consumo não Cíclico	CORTICEIRA AMORIM	PWC
Materiais Básicos	INAPA - INV.P. GESTÃO	Deloitte
	RAMADA	Deloitte
	SEMAPA	PWC
	THE NAVIGATOR COMP	Outros

Petróleo e Gás	GALP ENERGIA - NOM	PWC
Saúde	PHAROL	EY
	LUZ SAÚDE	Outros
Tecnologia da Informação	COMPACTA	Outros
	GLINTT	Outros
	ISA	Outros
	NOVA BASE SGPS	Outros
	REDITUS SGPS	Outros
Telecomunicações	SONAECOM SGPS	PWC
Utilidade Pública	EDP ENERGIA ELÉTRICA	KPMG
	EDP RENOVÁVEIS	KPMG

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2: Empresas e seus respectivos setores B3

SETOR	DENOMINAÇÃO SOCIAL	AUDITORIA
Bens Industriais	AZUL	EY
	CONTAX	KPMG
	ECORODOVIAS	EY
	EMBRAER S/A	KPMG
	GOL	EY
	GRUPO JSL	PWC
	MARCOPOLO	KPMG
	MILLS ESTRUTURAS E SERVICOS DE ENGENHARIA S/A	KPMG
	TUPY	PWC
	WEG SA	KPMG
Consumo Cíclico	AREZZO	PWC
	CIA HERING	DTT
	EVEN	DTT
	EZ TEC	DTT
	GAFISA	KPMG
	MARISA	KPMG
	METAL LEVE	PWC
	MOVIDA	PWC
	MRV ENGENHARIA	EY
	TECNISA	DTT
Consumo não Cíclico	AMBEV S.A	DTT
	BRASILAGRO	EY

	BRF S.A	EY
	FORNO DE MINAS ALIMENTOS S.A.	EY
	GRUPO JBS	KPMG
	HYPERMARCAS	KPMG
	J. MACEDO	KPMG
	M. DIASBRANCO	PWC
	NATURA	EY
	PAO DE ACUCAR	DTT
Matérias Básicos	CELULOSE IRANI	PWC
	CRISTAL PIGMENTOS	EY
	GERDAU	PWC
	KLABIN AS	PWC
	MAGNESITA	EY
	PARANAPANEMA	KPMG
	TEKNO	KPMG
	UNIPAR	EY
	USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS AS	KPMG
VALE	KPMG	
Petróleo e Gás	COSAN LTD	KPMG
	DOMMO OGX – DOMMO ENERGIAS S.A	KPMG
	LUPATECH	KPMG
	PETROBRAS	PWC
	QGEP PARTICIPAÇÕES	KPMG
	ULTRAPAR	DTT
Saúde	BIOMM S.A	EY

	BRASIL PHARMA	PWC
	CREMER	KPMG
	DASA	EY
	DIMED	KPMG
	FLEURY	KPMG
	HERMES PARDINI	PWC
	ODONTOPREV	KPMG
	PROFARMA	KPMG
	RAIA DROGASIL	PWC
Tecnologia e Internet	BRQ	EY
	LINX	KPMG
	POSITIVO	DTT
	SENIOR SOLUTION	PWC
	TOTVS	PWC
Telecomunicações	ALGAR TELECOM S. A	EY
	JEREISSATI TELECOM	KPMG
	OI	KPMG
	TELEFONICA BRASIL	EY
Utilidade Pública	ALUPAR INVESTIMENTO	KPMG
	CELPE	EY
	CESP	EY
	COMGAS	KPMG
	COPASA	PWC
	ELEKTRO	KPMG
	ENERGIAS BR	PWC

	LIGHT	DTT
	SABESP	KPMG
	SANEPAR	EY

Fonte: Elaborado pelos autores

Anexo II - Checklist

Quadro 3: *Checklist* para verificação da divulgação dos ativos intangíveis

Item 118 a 123. Geral
1. Distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis
2. Definição de vida útil (definida ou indefinida) – valor contábil e motivos fundamentais
3. Métodos de amortização
4. Valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (início e final do período)
5. Rubrica da Demonstração do Resultado em que for incluída a amortização do Ativo Intangível
6. Conciliação do valor contábil, demonstrando:
6.1. Adições (separando as geradas internamente e as adquiridas)
6.2. Classificados como mantidos para venda
6.3. Aumentos ou reduções no período decorrentes de reavaliações
6.4. Provisões para perda de ativos intangíveis (conforme CPC 01)
6.5. Reversão de perdas por desvalorização
6.6. Qualquer amortização reconhecida no período
6.7. Variações cambiais
6.8. Outras alterações

7. Separar em classes menores ou maiores se isso resultar em informação mais relevante para os usuários
8. Informações sobre ativos intangíveis que perderam valor - <i>Impairment</i> (CPC 01)
9. Alterações relevantes nas estimativas contábeis:
9.1. Vida útil
9.2. Método de Amortização
9.3. Valores residuais
10. Valor contábil e motivos que fundamentam ativos avaliados como vida útil indefinida
11. Destaque de ativo intangível individual relevante (descrição, valor contábil e prazo de amortização)
12. Ativos intangíveis adquiridos por subvenção ou assistência governamental (valor justo, valor contábil e método de amortização)
13. Ativos intangíveis de titularidade restrita
14. Ativos intangíveis oferecidos em garantia de obrigações
15. Valor dos compromissos contratuais na aquisição de ativos
16. Ao apresentar os motivos para ativos intangíveis de vida útil indefinida, levar em consideração o item 90.
Item 126 e 127. Gastos com pesquisa e desenvolvimento (P&D)
1. Divulgação dos gastos com P&D reconhecidos como despesas
2. Para gastos com pesquisa e desenvolvimento, respeitar os itens 9, 66 e 67

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir do IAS 38 (2017).