



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

BRUNO ARAÚJO NEVES

Tratamento contábil de ativos intangíveis no setor público com base nas
IPSAS: comparativo entre brasil e colômbia

Brasília, DF
2023

BRUNO ARAÚJO NEVES

Tratamento contábil de ativos intangíveis no setor público com base nas IPSAS: comparativo entre brasil e colômbia

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia ou Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:
Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:
Contabilidade

Área:
Controle Público

Brasília, DF
2023

Ficha catalográfica

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

BRUNO ARAÚJO NEVES

Tratamento contábil de ativos intangíveis no setor público com base nas IPSAS: comparativo entre brasil e colômbia

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Orientador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Jeremias Pereira da Silva Arraes

Examinador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Dedico este trabalho de conclusão de curso à memória de Fernando Manoel das Neves, meu melhor amigo, meu mentor, meu pai.

AGRADECIMENTOS

Agradeço de maneira incondicional e verdadeira a todos que, de qualquer modo, estiveram ao meu lado em momentos bons e sensíveis de minha jornada. Não irei citar nomes neste trecho pois posso ser injusto caso falte alguma pessoa. Mas, se estiver lendo e achar que cabe nestes agradecimentos, provavelmente está certo. Obrigado, todos vocês.

RESUMO

O estudo permite abordar o modelo de mensuração de ativos intangíveis no setor público do Brasil em comparativo com a Colômbia. Para análise, foram considerados artigos acadêmicos que abordam a convergência do Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, o Balanço Geral da União e Demonstração de Resultado Financeiro do Governo da Colômbia. Primeiramente, o estudo parte em tratar do conceito de Ativos Intangíveis e seu tratamento dentro do Setor Público no Brasil, tomando como base a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 08, em que irá discorrer sobre o objetivo, alcance, definições, reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis na esfera pública brasileira. A base fundamental do artigo tem base no processo de convergência das normas de Brasil e Colômbia aos padrões internacionais, seguindo as IPSAS. Analisar também o contexto das reformas de contabilidade na América Latina também ajuda a entender o processo de convergência para as IPSAS dentro da esfera pública dos referidos países, a pressão de organizações internacionais para adoção de normas compatíveis aos padrões internacionais também é fator fundamental para a análise do tema. O contexto de adoção e implementação das IPSAS no Brasil e na Colômbia se deu de maneira indireta, o que o artigo aborda como ferramenta que possibilitou cada país alinhar a sua norma a seu modelo de contabilidade. Ao analisar o contexto mais geral de conversão das normas, há a contextualização para o grupo de ativos intangíveis, que é tratado pela IPSAS 31 e dentro do Brasil e Colômbia abordado respectivamente pela NBC TSP 08 e NICSP 31. O artigo teve como conclusão a evidência das diferenças na construção das normas e o modelo de convergência destas em cada país.

Palavras-chave: Ativo Intangível; IPSAS; Mensuração; Setor Público, Brasil, Colômbia.

ABSTRACT

The study allows us to address the measurement intangible assets model in the public sector of Brazil in comparison with Colombia. To proceed with the analysis, academic articles addressing the convergence of International Public Sector Accounting Standards, the public account report of Brazil, and the Financial Results Statement of the Colombian Government were examined. Initially, the study begins by addressing the concept of Intangible Assets and their treatment within the Public Sector in Brazil, based on the Brazilian Accounting Standard NBC TSP 08. The study discusses the objective, scope, definitions, recognition, and measurement of intangible assets in the Brazilian public sphere. The fundamental basis of the article lies in the convergence process of standards in Brazil and Colombia with international standards, following the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Analyzing the context of accounting reforms in Latin America also helps to understand the convergence process to IPSAS within the public sphere in both countries. The pressure from international organizations for the adoption of standards compatible with international standards is also a fundamental factor in the analysis of the topic. The adoption and implementation of IPSAS in Brazil and Colombia occurred indirectly, which the article addresses as a tool that allowed each country to align its norm with its accounting model. By examining the broader context of standards conversion, there is contextualization for the group of intangible assets, addressed by IPSAS 31 and, respectively, by NBC TSP 08 and NICSP 31 in Brazil and Colombia. The article concludes by highlighting the differences in the construction of standards and the convergence model in each country.

Keywords: Intangible Asset; IPSAS; Measurement; Public sector; Brasil; Colombia.

LISTA DE QUADROS

| | |
|----------------|----|
| Quadro 1 | 15 |
| Quadro 2..... | 20 |
| Quadro 3..... | 20 |
| Quadro 4..... | 21 |
| Quadro 5..... | 22 |
| Quadro 6..... | 22 |
| Quadro 7..... | 23 |
| Quadro 8..... | 24 |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. Introdução | 13 |
| 2. Fundamentação Teórica | 14 |
| 2.1 Ativos Intangíveis | 14 |
| 2.2 Ativos Intangíveis no Setor Público | 15 |
| 2.3 Norma Brasileira Técnica do Setor Público 08 (NBC TSP 08)..... | 16 |
| 2.4 NICSP 31 | 17 |
| 2.5 Pesquisas anteriores | 18 |
| 3.0 Procedimento metodológicos | 18 |
| 4.0 Descrição e Análise de Dados | 19 |
| 4.1 Convergência entre aos padrões internacionais de contabilidade | 19 |
| 4.2 Interpretação SIC 32 – Ativos intangíveis – Custos com web site..... | 19 |
| 4.3 Alcance das normas NBC TSP 08 e NICSP 31 em comparação com a IPSAS 31..... | 19 |
| 4.4 Identificação, Reconhecimento e Mensuração | 21 |
| 4.5 Plusvalia – Valorização..... | 23 |
| 4.6 Principais pontos e divergências entre as normas | 25 |
| 5 - Conclusão | 26 |
| REFERÊNCIAS | 27 |

1. Introdução

A contabilidade tem como sua função mensurar, dispor para o usuário informações claras e confiáveis para melhor gestão financeira nas organizações, sejam estas públicas ou privadas. Com a evolução da globalização e a presença mais significativa de recursos tecnológicos, criou-se a necessidade de reformas contábeis no setor público para melhor regulação de informações e dados na contabilidade neste setor. (Silva, Junior, Ferreira, & Júnior, 2022)

A implementação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são as normas de contabilidade internacional para o setor público, segue em processo de implementação em diversos países da América Latina, entre eles o Brasil. Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC – 2019), existem 14 países que já implementaram as IPSAS, 64 países ainda estão em processo de implementação da norma e outros 46 países optaram por não adotarem as normas (Aquino, Caperchione, Cardoso, & Steccolini, 2020).

As IPSAS foram criadas com propósito de oferecer maior compreensibilidade e comparabilidade nas informações contábeis, assim auxiliando no processo de tomada de decisão e melhor uso dos dados financeiros de uma entidade (Neves & Gomez-Villegas, 2020). Algumas instituições financeiras internacionais estimulam e encorajam o governo a adotar práticas contábeis que venham a proporcionar melhores resultados para políticas públicas no país, além da maior eficácia das ações do governo. Nações como Brasil, Canadá, Nova Zelândia, África do Sul e Austrália, ao iniciarem o processo de implementação das IPSAS, melhoraram fatores como eficácia, eficiência e planejamento na execução de suas políticas públicas. Ter uma estrutura de gestão de desempenho com base em normas relacionadas a aspectos de planejamento, gestão financeira, orçamento e segurança na informação pode proporcionar melhorias no âmbito das políticas públicas dos países (Abdulkarim et al, 2020).

A convergência das normas brasileiras tem, então, objetivo de aumentar a transparência nas informações divulgadas pelo setor público. No Brasil, houve a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), desenvolvidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que têm objetivo em alinhar as práticas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais, como as IPSAS. Para tratar de Ativos Intangíveis na esfera pública, foi aprovada a NBC TSP 08 (2017). A Colômbia também está no processo de convergência das normas aos padrões internacionais, há a figura da *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público* (NICSP). Para tratar do grupo de Ativos Intangíveis no setor público é utilizada a NICPSP 31.

Em resumo, ambos os países estão passando pelos processos de convergência das normas contábeis do setor público para adequação às normas internacionais, como as IPSAS. As normas brasileiras são as NBCT SP e as normas colombianas são as NICSP (2020). A pesquisa tem o propósito de responder o provável problema: embora os dois países estejam buscando a convergência com as IPSAS, com objetivo de harmonizar as práticas contábeis aos padrões das normas internacionais, pode haver diferença nas abordagens adotadas por cada país?

O objetivo da pesquisa está na análise das respectivas normas contábeis do Brasil e Colômbia referentes ao tratamento do Ativo Intangível na esfera pública, respectivamente NBC TSP 08 e NICSP 31, e observar se estas estão buscando alinhar suas práticas com os princípios e padrões internacionais – IPSAS 31.

A pesquisa está ordenada na seguinte forma: Esta seção foi utilizada para introdução ao tema, o problema, a justificativa e os objetivos do estudo. Na seção seguinte será realizada uma revisão de literatura com NBC TSP e NICSP e artigos que abordam ativos intangíveis no setor público e, também, a convergência das normas de contabilidade pública dos países aos padrões

internacionais. Na terceira seção, serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Em sequência, a apresentação da análise dos resultados e, por fim, as considerações finais do estudo na última seção.

2. Fundamentação Teórica

Essa seção irá abordar as normas contábeis do setor público de ambos os países – NBC TSP e NICSP – e artigos e publicações sobre as IPSAS, o processo de convergência e adoção das normas assim como sua finalidade e vantagem para as partes envolvidas. Além de buscar informações referentes às normas dentro de artigos, também foi necessário entender de maneira mais ampla o contexto contábil e particularidades de cada um dos países em relação à elaboração de normas contábeis, não excluindo as normas aplicadas ao setor privado. Avaliar a adequação das normas e as suas vantagens quando implementadas no setor público de cada país, como no caso do Brasil e da Colômbia, em que a padronização das normas em relação às IPSAS possibilita maior transparência, comparabilidade e qualidade das informações em relatórios contábeis e financeiros dentro da esfera pública.

2.1 Ativos Intangíveis

Para se tratar de Ativos Intangíveis, nota-se que há uma grande quantidade de terminologias referentes ao tema, segundo Kaufmann e Schneider (2004). Uma abordagem geral para este grupo de contas, dentro de uma perspectiva de gestão e mensuração, pode ser dada pela definição de que os ativos intangíveis são recursos sem substância física, mas podem ser fontes de valor para uma organização. A gestão eficaz de ativos intangíveis pressupõe a identificação, a mensuração e relato adequado dos recursos (Lev, 2021).

Os ativos intangíveis das organizações receberam maior nível de atenção tanto no âmbito acadêmico quanto na prática administrativa (Gerpott; Hoffmann, 2008). Em seu estudo sobre ativos intangíveis, os autores abordam que os termos “ativos intangíveis” e “capital intelectual” são utilizados como sinônimos, os quais fazem referência a todos os bens intangíveis dentro de uma companhia.

Dentro do conceito abordado por Hendriksen e Van Breda (1999), os ativos intangíveis são recursos não físicos, predominantemente identificados como direitos e serviços, com a capacidade de gerar benefícios econômicos prováveis. Tais benefícios decorrem de transações ou eventos passados e são adquiridos ou administrados pela entidade. Dentro da mesma perspectiva, Iudícibus, Martins, Gelbke e Santos (2010) afirmam que o reconhecimento de um ativo intangível demanda o controle do recurso pela entidade como resultado de eventos progressos, com a expectativa de proporcionar benefícios econômicos futuros para a entidade.

Os ativos intangíveis são comumente identificados por diversas categorias como, por exemplo, direitos autorais, patentes, marcas, franquias, direitos de exploração, dentro outros, como abordado por Macêdo e Klann (2014). Tendo em vista a dificuldade de reconhecimento dos ativos intangíveis, pode existir dificuldade de gerenciar esses ativos dentro das organizações, considerando sua mensuração subjetiva (Kaplan; Norton, 2004).

De acordo com Hasprová, Brabec e Rozkovec (2018), a identificação de ativos intangíveis em empresas e organizações pode variar conforme diferentes perspectivas. Cada perspectiva é aplicável em contextos distintos, dependendo dos objetivos que estão relacionados à definição, reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis, seguindo as seguintes perspectivas: Proteção Legal – Os ativos intangíveis são detalhadamente especificados nas normas jurídicas; Gestão – Organizações diversas consideram coisas distintas como ativos intangíveis; Contábil – Faz referência à definição, reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis de acordo com diferentes sistemas contábeis em diversas entidades.

Ao tratar de ativos intangíveis no setor público, é crucial levar em consideração que grande parte do que a Administração Pública proporciona, como segurança, mobilidade, educação e saúde possui natureza intangível. Então, não há uma referência, medida de valor, que seja clara e objetiva e universalmente aceita para tratar desse grupo, conforme apontado por Crespo (2018) e Cinca et al. (2003).

Segundo a definição de Crespo (2018), os ativos intangíveis no setor público são ativos não monetários, desprovidos de substância física, que viabilizam o acesso a ativos tangíveis com base em eventos passados.

No cenário normativo, há uma variedade de definições para tratar ativos intangíveis, acompanhada de um amplo conjunto de regras relacionadas à mensuração e ao reconhecimento. A definição estabelecida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2010) está em linha à norma emitida pelo International Accounting Standards (IASB), refletindo o processo de harmonização das normas internacionais no Brasil. O alinhamento também é seguido no setor público.

2.2 Ativos Intangíveis no Setor Público

A contabilidade do setor público no Brasil é governada por uma variedade de regulamentos e normas legais que abordam características orçamentárias, financeiras e patrimoniais. A lei 4.320 (1964), incorporada de Constituição Federal de 1988, representa um dispositivo legal que regula a contabilidade pública no país até os dias de hoje. Anteriormente, considerada relevante apenas nos contextos orçamentário e financeiro, a contabilidade pública (Quadro 1) está em processo de aprimoramento na qualidade da divulgação de informações. Este processo, embora complexo e inovador, visa tornar as informações contábeis da esfera pública mais compreensíveis e confiáveis para os usuários, facilitando a tomada de decisões de maneira mais segura (Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti, 2015).

Quadro 1:

Legislações referente as características orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

| Norma | Descrição |
|-------------------|--|
| Lei nº 4.320/1964 | Estatui normas do Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal. |
| NBC TSP | Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – emitidas pelo IFAC |

Dentro desse contexto, Mapurunga, Meses e Peter (2011) salientam que por meio do processo de convergência às normas internacionais, está surgindo uma nova perspectiva com maior direcionamento no enfoque patrimonial. Com inspiração nas diretrizes do IFAC (International Federation of Accountants), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) empenhou-se na mobilização para incorporar o processo de convergência das internacionais de contabilidade no setor público.

A Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), conhecidas como NBC TSP, têm seu propósito em aprofundar os dispositivos contidos na Lei nº 4.320 (1964) que tratam da eficácia e efetividade, em especial no contexto do cumprimento

dos objetivos de facilitar a integração entre os planos, a implementação de um sistema de custos e a adoção do regime de competência também para as receitas. Em resumo, as NBC TSP têm uma abordagem orientada para a transição da cultura orçamentária para uma cultura mais patrimonial (Ravanello, Marcuzzo & Frey, 2015).

Em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGCB) com a finalidade de promover o processo de alinhamento com as normas internacionais, reforçando, assim, o compromisso formal do governo com a padronização da Contabilidade no Setor Público, segundo Almeida (2015). Então, em 2017 foi publicada a NBC TSP 08, a norma com base especialmente no IPSAS 31 – Ativos Intangíveis e tem sua função em estabelecer diretrizes contábeis para ativos intangíveis, abordando temas como reconhecimento, mensuração do valor contábil e contextos específicos para divulgação desse tipo de ativo.

Conforme as normas, a identificação de um ativo intangível no setor público está condicionada à sua capacidade de ser controlado e gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de prestação de serviços. Caso o ativo não cumpra as definições estipuladas, os custos associados à sua aquisição serão reconhecidos como despesa (CFC, 2017). As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público impõem às entidades públicas a obrigação de registrar ativos intangíveis no balanço atendendo a três critérios fundamentais de identificação, controle e geração de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço (Bunget et al., 2014).

Para que um ativo intangível tenha reconhecimento no setor público, é essencial satisfazer aos critérios de definição abordados na norma. A entidade deve demonstrar que o bem que atende à definição de ativo intangível e aos critérios de reconhecimento, os quais são satisfeitos apenas se for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados, com relação ao ativo, sejam gerados para a entidade, e se o custo ou valor justo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável (Gerpott, Thomas & Hoffmann, 2008).

Quanto à mensuração, o ativo intangível será inicialmente registrado pelo custo de aquisição. Caso adquirido por meio de transação sem contraprestação, o custo inicial na data de aquisição será mensurado pelo valor justo (CFC, 2017). Tendo como referência o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), de 2017, aborda essa informação indicando que os ativos intangíveis são avaliados com base no valor de aquisição ou produção, deduzido do valor acumulado de amortização ou de perdas por redução ao valor recuperável (impairment). O manual também destaca que a impossibilidade eventual de comunicação deve ser abordada em notas explicativas.

Quanto à vida útil e à amortização dos ativos intangíveis, a norma estabelece que os ativos com vida útil devem ser amortizados com base em tal vida útil. Com relação aos ativos com vida útil indefinida não devem ser amortizados em face da situação que não há previsão para o término do período em que o ativo proporcionará fluxo de caixa ou potencial de serviços à entidade (CFC, 2017). A norma determina que o método de amortização deve refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos ou de potencial de serviços previstos pela entidade pública.

2.3 Norma Brasileira Técnica do Setor Público 08 (NBC TSP 08)

O objetivo da referida norma é estabelecer o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Há exigência de que a entidade reconheça o ativo intangível se, e somente se, os critérios especificados forem atendidos. A norma também trata de como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis exigindo divulgações específicas sobre esses ativos. Para tratar da norma neste artigo, serão apresentados

conceitos e definições fundamentais para melhor entendimento do tema. Tratando de algumas definições:

Amortização: Alocação sistemática do valor amortizável do ativo intangível ao longo de sua vida útil.

Valor Contábil: Montante pelo qual o ativo é reconhecido após a dedução da amortização acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável

Desenvolvimento: Aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Ativo intangível: ativo não monetário identificável sem forma física

Pesquisa: Investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento científico ou técnico.

A entidade controla o ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso subjacente. Geralmente, a habilidade da entidade para controlar os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços associados a um ativo intangível decorre de direitos legais que ela pode exercer. A ausência de direitos legais torna desafiador evidenciar o controle.

O reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis deve seguir o exposto nos itens 28 a 30:

28. O ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:

a) For provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

b) O custo ou valor justo do ativo puder ser mensurável confiavelmente.

29. A entidade deve avaliar a probabilidade dos benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços esperados, utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

30. A entidade deve exercer julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior importância às evidências externas.

2.4 NICSP 31

A Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP 31) tem base nos fundamentos aplicados à Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 e regulamentos secundários e específicos com relação à legislação da Colômbia, como a Interpretação SIC 32, que dispõe sobre o tratamento de custos de website dentro de ativos intangíveis.

Em uma análise mais ampla, a estrutura da norma e as referências nos itens possuem mais semelhança com o escopo da IPSAS 31, quando comparada a NBC TSP 08, mas como a convergência às IPSAS foi de maneira indireta, assim como no Brasil, também possui suas particularidades que serão discutidas na descrição e análise dos dados.

A norma da Colômbia, como já abordado, tem sua principal inspiração nas IFRS, mais especificamente a IAS 38, que trata de ativos intangíveis no setor privado, além da presença de guias e explicações abordadas por normas secundários, como a interpretação SIC 32, a NICSP 31 possui certas distinções quando comparadas a NIC 38/IAS 31, como o reconhecimento de alguns ativos e abordagens contextualizadas apenas à Colômbia. A harmonização da IPSAS 31 dentro da Colômbia permitiu o país conferir maior alinhamento com seu contexto econômico e

contábil, o que explica a estrutura com presença de normas secundárias e maior inspiração vindo de norma voltada para a esfera privada, as IFRS.

2.5 Pesquisas anteriores

Há uma gama de artigos que abordam o processo de convergência das IPSAS analisando países diversos, alguns com foco na América Latina ou até mesmo Brasil, especificamente. Com base nisso, este artigo foi concebido com base em trabalhos que abordem a convergência das normas de países às IPSAS, trazendo o contexto da América Latina e, quando exposto, a situação referente a Brasil e Colômbia nesse processo. Há de se aprofundar e direcionar a análise para o grupo de ativos intangíveis, como não há muitos artigos com essa comparação explícita e direta, buscou-se analisar as normas dentro de cada país, NBC TSP 08 e NICSP 31, respectivamente relacionadas ao Brasil e à Colômbia e fazer análises e buscas sobre o tema.

As recentes reformas no setor público do Brasil e Colômbia tiveram efeito catalisador para levar ambos países a convergirem às IPSAS. A maior pressão para a convergência decorreu de pressões de agências nacionais e multinacionais, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI) e de firmas internacionais de auditoria. Segundo Azevedo e Pigatto (2020), a adoção das International Financial Reporting Standard (IFRS) por parte das empresas de capital aberto e as pressões de firmas de auditoria internacionais foram de grande contribuição para a adoção das IPSAS no Brasil e na Colômbia.

As IFRS foram criadas para empresas, não para entidades públicas (como governo estadual ou governo municipal), tais normas tiveram de ser adaptadas às características da contabilidade do setor público. A responsabilidade dessa regulação ficou a cargo do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

Um ponto chave nas IPSAS é seu foco na contabilidade, as reformas de gestão e finanças públicas nos países precisam do orçamento em regime de competência, sendo um dos principais gargalos o fato de que em alguns países o orçamento ainda tem sua base no regime de caixa (Monteiro e Gomes, 2013). A implementação do regime de competência no setor público pode ser vista como inovação e que pode facilitar a convergência para os padrões internacionais, uma vez que possibilita demonstrações financeiras com mais informação e transparência (Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann 2020).

3.0 Procedimento metodológicos

A pesquisa pode ser enquadrada como qualitativa, pois busca analisar de maneira comparativa os conceitos, características e tratamento de ativos intangíveis na esfera pública federal dos países Brasil e Colômbia, respectivamente. Para tal, utilizou-se a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 08 – e a Norma Internacional Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Ao analisar de maneira comparativa as normas, pode-se obter a visão mais analítica de como são tratados os ativos intangíveis na ótica de cada nação, mesmo com ambas estejam dentro do processo de convergência para os padrões internacionais, ainda deve se avaliar o andamento do processo em cada norma, assim como suas diferenças. Com relação à comparação entre as normas – NBC TSP 08 e NICSP 31 – serão confrontados aspectos de reconhecimento, mensuração, amortização e divulgação de ativos intangíveis.

Analisar as normas lado a lado, observando características únicas de cada país e suas respectivas abordagens e os fatores externos, políticos e econômicos, que influenciaram no processo de convergência das normas no Brasil e Colômbia.

4.0 Descrição e Análise de Dados

4.1 Convergência entre aos padrões internacionais de contabilidade

Primeiramente, tratando da estrutura, a norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 08 – o Conselho Federal de Contabilidade, levando em conta o processo de alinhamento das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, tratou da publicação, tradução e distribuição das demais normas internacionais em formato eletrônico. A norma referida está de acordo com a IPSAS 31 – Intangible Assets.

A NICSP 31 tem seus fundamentos com base na *Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 – Activos Intangibles* e extratos da norma SIC 32, *Activos Intangibles – Costos de Sitios Web*.

O objetivo de ambas as normas segue o mesmo escopo, segundo publicado na NBC TSP 08, pelo CFC (2017),

“O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Esta norma exige que a entidade reconheça o ativo intangível se, e somente se, os critérios especificados forem atendidos. A norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.”

4.2 Interpretação SIC 32 - Ativos intangíveis – Custos com web site

O International Accounting Standards Board (IASB), em março de 2002, emitiu a interpretação SIC 32 – Ativos Intangíveis – Custos com Website. A interpretação em questão, que consta como um ponto de divergência em relação à NBC TSP 08, do Brasil, aborda que uma entidade pode incorrer em gastos internos com o desenvolvimento e operacionalização do seu próprio website para acesso interno ou externo. É definido que acesso externo tem como suas funções mais diversas em promover e fazer publicidade de produtos e serviços da entidade, fornecer serviços e comercializar produtos. Já o website projetado para acesso interno pode ser usado para tratar de políticas públicas e repositório de dados de clientes.

Para se tratar de questões referentes à contabilidade, o item 3 da SIC 32 (IFRS, 2002) aborda que: “Quando o desenvolvimento de um website tiver sido concluído, tem início o estágio Operacional. Durante esse estágio, uma entidade mantém e aprimora as aplicações, infraestrutura, desenho gráfico e conteúdo do website.”

Em tese, a interpretação define que o website de uma entidade que é desenvolvido e tem seu propósito em ser usado para acesso interno ou externo deve ser classificado como ativo intangível gerado internamente e está sujeito aos requisitos das IAS 38. Em segundo ponto, uma entidade deve ter a capacidade de demonstrar que seu website irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros de acordo com a IAS 38. Caso não seja possível demonstrar que um website poderá gerar benefícios econômicos futuros, todo gasto com desenvolvimento será reconhecido como uma despesa quando incorrido.

4.3 Alcance das normas NBC TSP 08 e NICSP 31 em comparação com a IPSAS 31

O item 3 trata das exceções da aplicação para contabilização de ativos intangíveis dentro das normas (Quadro 2). O subitem b, na NBC TSP 08, lista um grupo de ativos financeiros específicos e mais restritos quando comparado com a NICSP 31 da Colômbia e a IPSAS 31, em que ambas citam que a exceção está dentro de uma norma por inteiro, respectivamente relativas à IPSAS 31 – Instrumentos Financeiros: Apresentação. No Brasil, há norma traduzida referente a IPSAS 28, que é a NBC TSP 30. Há na NBC TSP 08 a presença de dois subitens

que constam como eliminados dentro da IPSAS 31 e NICSP 31, entram como exceção na norma do Brasil os ativos intangíveis adquiridos na combinação de negócios no setor público e o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), também decorrente de combinação de negócios no setor público. Percebe-se, inicialmente, que a diferença mais direta entre as normas entre os países, Brasil e Colômbia, está no fato de que a NBC TSP 08 traz uma lista mais detalhada de exceções e sua aplicabilidade, a NICSP 31 traz uma estrutura mais semelhante à IPSAS 31 e inclui de maneira mais geral algumas características.

Quadro 2

Exceções da aplicação para contabilização de ativos intangível dentro da norma.

| Item 3 | IPSAS 31 | NBC TSP 08 | NICSP 31: |
|--|---|--|---|
| b. Esta norma se aplica à contabilização de ativos intangíveis, exceto: | This Standard shall be applied in accounting for intangible assets, except: | (i) caixa; (ii) instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada; (iii) direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permutar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis; (iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e (v) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos | ativos financeiros, definidos en la NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación; |
| e. ativos intangíveis adquiridos na combinação de negócios no setor público; | [Eliminado] | Presente | [Eliminado] |
| f. ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) decorrente de combinação de negócios no setor público; | [Eliminado] | Presente | [Eliminado] |

Na convergência e adoção das IPSAS (Quadro 3) em ambos os países, em resumo, a norma da Colômbia (Quadro 4) possui mais influência de padrões do próprio país, e pode ser usada em empresas estatais que não operam na bolsa de valores. Segue a disposição da aplicação das referidas normas que resume o exposto nas seções anteriores.

Quadro 3

Convergência e adoção das IPSAS no Brasil.

| Brasil | |
|---------------|---------------|
| Setor Público | Setor Privado |
| Governo Geral | |

| | | | |
|-------------------|---------------------------------|-----------------------------------|--|
| Governo Federal | | | |
| Governo Estadual | Empresas Públicas (dependentes) | Empresas Públicas (independentes) | |
| Governo Municipal | | | |
| IPSAS | IPSAS + IFRS | IFRS | |

Quadro 4

Convergência e adoção das IPSAS na Colômbia.

| Colômbia | | | |
|----------------------|--|---------------------------------------|---------------|
| Setor Público | | | Setor Privado |
| Governo Geral | | | |
| Entidades do Governo | empresas estatais fora da bolsa de valores | empresas estatais na bolsa de valores | |
| IPSAS | IPSAS + padrões da Colômbia | IFRS | |

4.4 Identificação, Reconhecimento e Mensuração

O item 17 de ambos os artigos trata de casos em que as entidades despendem recursos e contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, o aprimoramento e manutenção de recursos dentro do grupo de ativos intangíveis, como conhecimento técnico-científico, projetos, licenças, propriedade intelectual e marcas registradas. No caso de não se enquadrar na definição de ativo intangível o gasto, incorrido na aquisição ou geração interna, deverá ser reconhecido como despesa quando incorrido.

Segundo o item 19 da NBC TSP (CFC, 2017), o ativo é identificável se:

“(a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou (b) resultar de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.”

A definição está presente com a mesma colocação na NICSP 31 e ambas as normas seguem em linha com a definição apresentada no mesmo item da IPSAS 31. O Controle do ativo é abordado nas definições tratadas entre os itens 21 a 25 nas normas NBC TSP 08 e NICSP 31, ambas seguem em conformidade com a IPSAS 31. Em síntese, a entidade controla o ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso.

Sobre o reconhecimento de ativos intangíveis, há a definição presente no item 28 da NBC TSP 08 (CFC, 2017), presente também na NICSP 31, o ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:

“(a) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo ou o valor justo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.”

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou do potencial de benefícios gerados, a avaliação deve utilizar de premissas razoáveis e comprováveis que representem da melhor maneira a estimativa da administração sobre as condições de vida útil do ativo.

Na aquisição separada de bens do ativo intangível, a entidade espera que haja fluxo de benefícios econômicos ou potencial de serviços a seu favor, mesmo quando há incerteza em relação à época de entrada desse grupo de ativos. Além disso, o custo do ativo intangível adquirido em separado pode ser mensurado de maneira confiável quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários. A NICSP 31 apresenta particularidade em seu item 39 ao trazer cinco sub-itens, diferente da IPSAS 31 e da NBC TSP 08 (Quadro 5). O item em questão aborda o prazo de pagamento do ativo intangível em relação aos prazos normais de crédito.

Quadro 5

Comparativo do item 39 no IPSAS, NBC TSP 08 e NICSP 31.

| Item 39 | | |
|---|--|--|
| IPSAS 31 | NBC TSP 08 | NICSP 31 |
| <p><i>If payment for an intangible asset is deferred beyond normal credit terms, its cost is the cash price equivalent. The difference between this amount and the total payments is recognized as interest expense over the period of credit unless it is capitalized in accordance with the capitalization treatment permitted in IPSAS 5, Borrowing Costs.</i></p> | <p>Se o prazo de pagamento do ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo é o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização.</p> | <p><i>Cuando el pago de un activo intangible se aplaza más allá de los plazos normales de las operaciones de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la NICSP 5, Costos por Préstamos</i></p> |

Há diferença na NBC TSP 08, em relação a IPSAS 31 e NICSP31, por não referenciar outra norma dentro do corpo do item, que é a IPSAS 5/NICSP 5, que trata de custos de empréstimos.

Como abordado nos parágrafos anteriores, a NICSP 31 apresenta particularidades em seu item 39, que traz cinco sub-itens com aprofundamento da abordagem sobre a aquisição de ativos intangíveis por meio de combinação no setor público. O quadro 6, abaixo, traz a síntese do que é abordado em cada item:

Quadro 6

Particularidades do item 39 na NICSP 31.

| Item 39 – NICSP 31 | |
|---------------------------|--|
| 39A | De acordo com a NICSP 40, o custo de um ativo intangível adquirido em uma aquisição é seu valor justo na data da aquisição. O valor justo reflete as expectativas do mercado sobre os benefícios futuros do ativo, mesmo que haja incerteza sobre a data ou o valor desses benefícios. |
| 39B | A entidade adquirente deve reconhecer um ativo intangível separadamente da mais-valia na data da aquisição, independentemente de já ter sido reconhecido pela operação adquirida. Isso se aplica a projetos de pesquisa e desenvolvimento em andamento, desde que atendam à definição de ativos intangíveis. |
| 39C | Quando um ativo adquirido em uma aquisição for separável ou decorrer de um acordo vinculante, o valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. A incerteza nas estimativas de valor justo deve ser considerada na mensuração do ativo intangível. |
| 39D | Um ativo intangível adquirido pode ser separável, mas somente junto com um ativo ou passivo identificável relacionado. Nesse caso, a entidade adquirente reconhecerá o ativo intangível independentemente da mais-valia, mas junto com o item relacionado. |
| 39E | A entidade adquirente pode reconhecer um grupo de ativos intangíveis complementares como um único ativo, desde que tenham vidas úteis similares. Isso se aplica a ativos como marcas e denominações comerciais usados em conjunto com outros ativos relacionados. |

As definições e conceitos sobre ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação seguem a mesma estrutura nos relatórios do Brasil e da Colômbia, juntamente com a IPSAS 31.

4.5 Plusvalia – Valorização

A *plusvalia* é um conceito abordado dentro da NICSP 31 no item 18A, o termo representa o valor de benefícios econômicos que surgem de outros ativos adquiridos em um processo que não estão identificados individualmente e nem reconhecidos de forma separada. Os benefícios econômicos futuros podem resultar de sinergias entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que não atendam às condições necessárias para o reconhecimento em demonstrativos financeiros.

O gasto subsequente à aquisição de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento obedece à mesma estrutura entre as normas de ambos os países. A permuta de ativos, isto é, aqueles que podem ser obtidos por meio da troca por um ou mais ativos não monetários

– ou pela combinação de ativos monetários, são tratados pelos mesmos itens na NICSP 31 e NBC TSP 08. O custo deste ativo intangível, envolvido na permuta, deve ser avaliado com base no valor justo, a menos que não seja possível determinar de maneira confiável o valor do ativo recebido e do ativo cedido. Mesmo se a entidade não conseguir mensurar o ativo cedido, o adquirido deve ser avaliado dessa maneira. Também, o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo

As normas também seguem a mesma estrutura de itens para falar da fase de pesquisa em ativos intangíveis, ambas alegam que os gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

A NICSP 31 define ativo intangível como "um ativo não monetário identificável sem substância física que é controlado pela entidade e do qual se espera que gere benefícios econômicos futuros". A definição da NICSP 31 exige que um ativo intangível tenha a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros para ser reconhecido. Isso significa que o ativo deve ter a capacidade de contribuir para o fluxo de caixa futuro da entidade.

Quadro 7

Comparativo entre NICSP 31 e NBC TSP 08 quanto a um ativo intangível.

| Item | NICSP 31 | NBC TSP 08 |
|--------------------------------------|--|---|
| Custos de pesquisa e desenvolvimento | Reconhecimento como despesa do período | Reconhecimento como ativo intangível se for provável que os benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade |
| Custos de aquisição | Reconhecimento como valor justo na data da aquisição | Reconhecimento como custo de aquisição, se puder ser mensurado confiavelmente |
| Custos de reavaliação | Exigência de reavaliação periódica ao valor justo | Não há exigência de reavaliação periódica |

A NBC TSP 08 define pesquisa e desenvolvimento de forma semelhante à NICSP 31. No entanto, a norma permite que os custos de pesquisa e desenvolvimento sejam reconhecidos como ativos intangíveis se for provável que os benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade.

O custo do ativo gerado internamente que esteja apto para o reconhecimento de acordo com as normas alinhadas à IPSAS 31, restringem-se à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento estabelecidos na norma, contidos nos itens 28, 29 e 55. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa, segundo o item 70. Os itens de 63 a 65 seguem semelhantes entre a NBC TSP 08 e NICSP 31 (Quadro 8).

A seção de reconhecimento como despesa apresenta um subitem específico tratado apenas na NICSP 31 e IPSAS 31. A NBC TSP 08, do Brasil, não aborda a condição de reconhecimento de gasto do ativo intangível adquirido que não se enquadra como ativo intangível seguindo critérios da norma.

Quadro 8

Comparativo do item 66 nas normas IPSAS 31, NICSP 31 e NBC TSP 08.

| |
|---------------------------|
| Item 66 – Todas as normas |
|---------------------------|

| IPSAS 31 | NICSP 31 | NBC TSP 08 |
|---|---|--|
| Os gastos relacionados a um item intangível serão reconhecidos como despesas quando incorridos, a menos que: | Os gastos relacionados a um item intangível serão reconhecidos como despesas quando incorridos, a menos que: | Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 26 a 65). |
| Façam parte do custo de um ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (consulte os parágrafos 26 a 65); | Façam parte do custo de um ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (consulte os parágrafos 26 a 65); | Não apresenta |
| O item seja adquirido em uma aquisição e não possa ser reconhecido como um ativo intangível. Nesse caso, fará parte do valor reconhecido como goodwill na data da aquisição (consulte a IPSAS 40)." | O item seja adquirido em uma aquisição e não possa ser reconhecido como um ativo intangível. Nesse caso, fará parte do valor reconhecido como mais-valia na data da aquisição (consulte a NICSP 40)." | Não apresenta |

4.6 Principais pontos e divergências entre as normas

Ao observar a estrutura da NBC TSP 08 e a NICSP 31, referentes ao tratamento de ativos intangíveis respectivamente no Brasil e na Colômbia, as normas seguem o modelo e estrutura da IPSAS 31, com apenas algumas abordagens mais específicas em alguns itens, mas sem entrar em desacordo com a outra norma. Os tratamentos e abordagem quanto à vida útil e valor residual permanecem semelhantes nas normas, sendo tratados pelos mesmos itens de 93 ao 105.

Os critérios para baixa e alienação também seguem de acordo entre as normas, ambas trazem que o ativo intangível não deve ser reconhecido por ocasião de sua alienação ou caso não exista expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com sua utilização ou alienação. O assunto é tratado entre os itens 111 a 116.

A divulgação segue o padrão e é tratada entre os itens 117 a 124 em ambas as normas e seguem em consonância com a IPSAS 31. Há a ressalva de que o item 120 não convergiu para a NBC TSP 08, a sua redação IPSAS 31 aborda sobre a exigência de que a entidade revele a natureza e o valor dos ajustes as estimativas contábeis que tenha efeito significativo no período corrente ou que se espera que possam afetar períodos futuros.

O principal ponto de divergência das normas NICSP 31 e NBC TSP 08, ao avaliar os itens paralelos, está no tratamento de pesquisas e desenvolvimento. A definição de pesquisa seria a investigação original com o objetivo de obter novos conhecimentos e desenvolvimento com a aplicação de novos conhecimentos, ou de conhecimentos já existentes para criar ou aprimorar novos produtos, processos, sistemas ou serviços. A NBC TSP 08, como abordado anteriormente no neste artigo, define pesquisa e desenvolvimento de forma semelhante ao abordado na NICSP 31, mas no Brasil há a abordagem de que os custos de pesquisa sejam reconhecidos como ativos intangíveis se for provável que os benefícios econômicos futuros

fluirão para a entidade, já na Colômbia o gasto voltado para pesquisa é reconhecido como despesa no período. A NBC TSP 08 parece ter uma abordagem menos conservadora em relação à NICSP 31 ao tratar dos custos envolvidos com pesquisa e desenvolvimento.

5 - Conclusão

Para retomar a concluir o que foi exposto anteriormente no artigo, vale abordar o processo de convergência internacional para as IPSAS. O ponto importante das IPSAS está no fato do seu foco principal estar na contabilidade. A figura do orçamento anual no setor público é colocada como um dos mais importantes instrumentos de governança financeira, segundo Bergmann (2009). Em boa parte dos países o orçamento ainda é feito a partir da base de caixa, mas as reformas atuais da gestão das finanças públicas requerem uma contabilidade e orçamento com base no regime de competência, fato que pode causar dificuldades na implementação das IPSAS.

A implementação do regime de competência dentro da contabilidade no setor público de alguns países pode ser considerada uma inovação, já que permite que as demonstrações financeiras sejam apresentadas com conteúdo mais informativo (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012).

Dentro dos atores no campo de regulação no setor público, há a figura das organizações internacionais que apoiam modelos contábeis semelhantes às IPSAS, como a Comissão Europeia, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional. A adoção do modelo das IPSAS é estimulada para auxiliar no combate à corrupção e aumentar a transparência na gestão das contas públicas.

O código de comunicação financeira utilizado por empresas para tratar seus resultados tem base no regime de competência, que busca evidenciar todos os acontecimentos independentemente da entrada ou saída de recursos financeiros da entidade. Segundo Cruvinel e Lima (2011), o regime de competência representa o método que melhor traduz o desempenho econômico no resultado do exercício.

O direcionamento da aplicação do regime de competência voltado para o orçamento público, que não é consenso entre os países (OCDE, 2004). Como exemplo, a Nova Zelândia foi o primeiro país a produzir a totalidade de seus relatórios financeiros da esfera pública com base no regime de competência, em 1992. Posteriormente houve experiências referentes ao regime de competência no orçamento de outros países como Suíça, Austrália, Canadá, Reino Unido e Países Baixos. Embora Brasil e Colômbia não façam parte da OCDE, ambos países demonstram interesse em fazer parte do grupo, pois melhoraria a percepção de outros países e investidores externos com interesse em fazer negócios, fato que estimula o alinhamento aos padrões internacionais e adoção das IPSAS no setor público por parte dos dois países em questão.

A adoção das IPSAS por parte das organizações governamentais é vista como medida para melhorar a qualidade da informação fornecida por entidades públicas (Brusca et al. 2013). No Brasil, em 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre contabilidade que seriam aplicados ao Brasil, tem também sua função em alinhar as práticas contábeis brasileiras com as normas internacionais de contabilidade. O comitê é responsável por traduzir as normas internacionais e verificar sua compatibilidade com as leis brasileiras.

As normas internacionais de contabilidade não possuem caráter obrigatório, cada país pode adotar e, até mesmo, adaptar normas que tenham mais proximidade ou relevância à sua própria legislação. A adoção das IPSAS pode ocorrer de maneira direta ou indireta (Bergmann, 2009). No modelo direto, a legislação do país faz referência específica ao texto original das IPSAS, quando a adoção ao modelo ocorre de maneira indireta, que é o caso do Brasil e da

Colômbia, cabe aos países aprovarem em maior ou menor grau as normas baseadas nas IPSAS. Seguindo no modelo indireto, estes são seguindo por regulamentos secundários como guias, ou manuais. Retomando como exemplo, vale citar extratos da interpretação SIC 32, que trata sobre os custos com website e está presente na construção da NICSP 31, a norma presente na Colômbia, que se trata de um caso de adoção indireta das IPSAS.

No contexto de Brasil e Colômbia, o fator determinante no processo de adoção às IPSAS se deu por conta do objetivo de modernizar o sistema de contabilidade pública. A convergência com as IPSAS em ambos os países, além da maior inclinação ao regime de competência, visa a melhor compreensão e transparência da condição econômica e financeira do país.

Ao analisar o foco do artigo, as normas de Brasil e Colômbia para tratar de ativos intangíveis, respectivamente NBC TSP 08 e NICSP 31, com base na IPSAS 31, os critérios e motivações da convergência não são distantes da análise mais geral. Buscar proximidade aos padrões internacionais para tratar de ativos intangíveis no setor público, trazidos na IPSAS 31, segue a tendência das organizações internacionais e possibilita a modernização, a melhor comparabilidade das informações, maior transparência e credibilidade nas demonstrações financeiras voltadas para ativos intangíveis.

Em síntese, a adoção da IPSAS 31 no Brasil e na Colômbia ocorreu de maneira indireta, o que permite a presença de regulamentos secundários e específicos da legislação de cada país. Quando comparadas ambas as normas, NBC TSP 08 e NICSP 31, contra a IPSAS 31, pode-se observar diferenças com origem nos regulamentos secundários e modelo contábil de cada país. Além da interpretação SIC 32 relacionada a norma da Colômbia, NICSP 31, há de citar também as diferenças na definição de alguns itens dentro da norma do Brasil. A NBC TSP 08 em alguns pontos parece mais específica para tratar de alguns itens, como no caso das exceções listadas no item 3, sobre a contabilização de ativos intangíveis, nas normas da Colômbia e na própria IPSAS as exceções são tratadas com referência em outra norma, diferente do Brasil que trata dentro da própria NBC TSP 08. As diferenças entre as normas, quando comparadas entre si e contra a própria IPSAS 31, reside no fato da adoção e convergência destas no Brasil e na Colômbia ocorreram de maneira indireta, possibilitando interpretações e questões que seriam tratadas no contexto contábil de cada país e aplicadas na em suas respectivas normas.

REFERÊNCIAS

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2020) *Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 469-495. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>
- Almeida, A. S., (2015). A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica. (Dissertação de mestrado). Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Aquino, A. C. B., Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020). Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1-10
- Azevedo, R R., & Pigatto, J. A. M. (2020). The roots of budgetary and financial accounting in Brazil. *Journal of public administration*, 54(1), p. 32-58. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155x>

- Bergmann, A. (2006). Do Accounting Standards Matter If The Reporting Entity Already Applies Accrual Accounting? Lessons from the city of Kloten case.
- Bunget, O.C., Blidisel, R.G., Feleaga, L. & Popa, I.E. (2014). Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities, *E+MEconomie a Management*, 17(3), 136-151. Recuperado de: <https://search.proquest.com/openview/6faa5d067f2fe1a92ee4ac9c7cd82963/1?pqorigsite=gscholar&cbl=39163>
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Edição 2010.
- Cinca, C. S., Molinero, C. M., Queiroz, A. B. (2003). The measurement of intangible assets in public sector using scaling techniques, *Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 249-275, Recuperado de: <https://doi-org.ez16.periodicos.capes.gov.br/10.1108/14691930310472857>.
- Crespo, M. J. C. (2018). En busca de un marco para medir el valor intangible e la gestión pública -análisis de casos prácticos de evaluación del “valor público”. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, 19. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/jatsRepo/2815/281556727005/html/index.html>.
- Cruvinel, D. P.; Lima, D. V (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (3).
- Gerpott, T. J., Thomas, S. E. & Hoffmann, A. P. (2008). Intangible asset disclosure in the telecommunications industry, *Journal of Intellectual Capital*, 9(1), 37-61. Recuperado de: <https://doi.org/10.1108/14691930810845795>
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489-498. Recuperado de: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Hasprová, O., Brabec, Z., & Rozkovec, J. (2018). Intangible assets disclosed by public universities in Czech Republic. *Journal of International Studies*, 11(1), 67-79. Recuperado de: [doi:10.14254/2071-8330.2018/11-1/5](https://doi.org/10.14254/2071-8330.2018/11-1/5)
- Hendriksen, E. S. & Van Breda (1999), M. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- Iudícibus, S., Martins, E., Gelbcke, E. R. & Santos A. (2010). Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FINECAFI. São Paulo: Atlas.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). Strategy Maps: converting intangible assets into tangible outcomes. A Harvard Business School Publishing Corporation.
- Kaufmann, L.; Schneider, Y. (2004). Intangibles: a synthesis of current research. *Journal of Intellectual Capital*, 5(3), 366-388. Recuperado de: <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/14691930410550354>

- Lei nº 4.320, 17 de março de 1964 (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- Lev, B., & Gu, B. (2016). *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. New Jersey: Wiley.
- Macêdo, F.F & Klann, R.C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272. Recuperado de: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249>
- Mapurunga, P. V., Meneses, A. F. & Peter, M. G. (2011). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade dos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle*, 9(1), 87-107. Recuperado de <http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/100>
- Monteiro, R. P.; Gomes, R. C (2013). Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. *Revista Contabilidade Financeira*, 24 (62), 103-112.
- Nascimento, J. O., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M. & Arnosti, J. C. M. (2015, setembro). A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, Florianópolis, SC, Brasil, 6. Recuperado de http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/80_16.pdf.
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1). Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP08 (2017). Ativo Intangível. <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>
- Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público NICSP 31 (2020). Ativo Intangível. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IPSASB-HandBook_Volume-2_Spanish_0.pdf
- Ravanello, M., Marcuzzo, J. L. & Frey, M. R. (2015). Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista do CEPE*, 42, 114-131. Recuperado de <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/4818/4502>
- Silva, M. A. C., Junior, A. C. d. S., Ferreira, M. A. M., & Júnior, A. C. B. (2022). Fatores condicionantes da Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público – IPSAS. *Revista contabilidade, gestão e governança*, 25(1), 103-122. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057>