

Nickolas Patrick Garcia Duarte

Especialista em Auditoria Fiscal e Tributária (CESVALE).

Tiago Soares da Silva

Doutorando em Ciência da Propriedade Intelectual (UFS).

Coordenador do Curso de Administração (CESVALE).

Professor Universitário (CESVALE).

RESUMO

Este artigo de caráter exploratório e qualitativo, busca discutir sobre o entorno dos Ativos Especiais, analisando o que está disposto na literatura e em pesquisas, desde o surgimento da discussão em território nacional, até as aplicabilidades expostas por trabalhos mais recentes. O estudo sobre o assunto ainda é escasso, porém existe uma movimentação acadêmica em torno do tema, justamente por suas singularidades, que permitem esses ativos esbanjar características de outras contas do Balanço Patrimonial. Singularidades de Imobilizado, Intangível, e Estoques, tornam o debate sobre os ativos especiais tão importante. Diante dessa abordagem, o mecanismo de introdução dos ativos especiais são justamente as pesquisas e as abordagens teóricas feitas pelos acadêmicos. A discussão a respeito da contabilização ou registro desses ativos pode influenciar a avaliação de usuários, e especialmente de instituições financeiras, a respeito da liquidez e solvência dessas entidades.

Palavras-chave: ativos especiais; atividade-fim; transferência de propriedade; estoques.

INTRODUÇÃO

A Contabilidade como ciência social aplicada, tem o dever de acompanhar as mudanças ambientais geradas pela oscilação dos conhecimentos, sejam eles acadêmicos ou adquiridos por mutações sociais. Sendo assim, a mudança ou desenvolver de novas técnicas contábeis, acarreta na necessidade de adaptação, essa necessidade, instiga nos estudiosos as diferentes maneiras de encaixar o “novo”, no “social”.

Sejam eles práticos, ou fatigantes, esses conhecimentos são discutidos devido às mudanças no meio contábil, e se estendem desde novas formas de contabilização à novos tipos de contas. Um exemplo de uma conta no ativo, foi discutido inicialmente no Brasil, por Cardoso e Szuster (2003) e implementado nas bibliografias em anos seguintes, e possuía a definição, segundos estudiosos, de Ativos Especiais. Essa nomenclatura “Especial” dá-

se devido a suas características incomuns, de estoque e de intangíveis, além de outras prerrogativas de imobilizado.

O estudo sobre o assunto ainda é escasso, porém existe uma movimentação acadêmica em torno do tema, justamente por sua singularidade ocasionar, em pequenas mutações dentro dos demonstrativos contábeis. Com sua regularização inexistente, as empresas ainda tratam esses ativos como parte da conta Intangível, situada no Ativo Não Circulante. Para Ludícibus *et al.* (2010, p. 96), essa contabilização deveria ser feita em uma conta no Ativo circulante, possuindo a nomenclatura de acordo com “o nome relativo a natureza do bem específico, com suas respectivas contas de ajustes. Por exemplo, para uma produtora cinematográfica, ao invés de Ativos Especiais, e mais adequado o nome ‘Filmes’.”

Conforme demonstrado o tema, surge o seguinte problema de pesquisa: Existe a possibilidade da implementação dos Ativos especiais no Brasil, tendo em vista os impactos nos demonstrativos, e sua viabilização no meio contábil como forma definitiva de tratamento?

Sendo assim, este presente artigo reúne diversas visões e fundamentações de diferentes autores, analisando o que está disposto tanto na literatura sobre o tema, como também nos artigos tocantes ao tema, para definir sua usabilidade e possibilidade de registro contábil. Além de aumentar a discussão sobre o tema, o corpo do artigo tem como objetivo, de fundamentar a provocação tantos de estudiosos, como de profissionais no mercado, acadêmicos e demais interessados, além de construir uma opinião retratada e amparada por esses estudos, finalizando em uma crítica construtiva sobre os ativos especiais.

A justificativa da pesquisa é trabalhar os aspectos teóricos sobre o tema, fundamentando-se dentro das estruturas conceituais e pré-estabelecidas pelos normativos vigentes, retratando de forma fiel e relevante, o que vem a ser amparada sobre Ativos Especiais no Brasil. Como ensaio teórico, a pesquisa levantará o acervo bibliográfico e acadêmico, Legislações e Normas, sobre o tema, em conjunto com pesquisas realizadas para expor e dar credibilidade a discussão, destacado com autores, como Cardoso, Szuster, Aquino e Ludícibus *et al*, entre outras pesquisas sobre o assunto.

METODOLOGIA

Dentre os mais diversos tipos de pesquisa, a abordagem sobre a visão de ensaio foi determinante, pois devido à escassez de conteúdos sobre o tema, os efeitos de uma pesquisa qualitativa e expositiva, aprofundariam e transmitiram melhor a informação.

Sobre o ensaio, para Bastos e Ferreira (2016, p. 197) “o ensaio se refere a uma exposição metódica de estudos realizados e conclusões originais alcançadas”, devendo então, ao mesmo tempo, problematizar e destacar a posição crítica sobre o assunto. Esses continuam citando aspectos como criatividade e originalidade, pois o ensaio é um “documento que se baseia em pesquisas bibliográficas, não sendo mera compilação, mas tendo

as interpretações e avaliações sobre o que foi lido e recolhido.” (BASTOS; FERREIRA, 2016. p. 197).

Para a construção do artigo, foram utilizados estudiosos e pesquisadores, que explanavam sobre o assunto. As produções acadêmicas de caráter de pesquisa foram analisadas de maneira conjunta, a fim de estabelecer uma comparação e ampliar os resultados acarretados das mesmas. Essas análises são utilizadas “para comparar e confrontar dados e provas, a fim de confirmar ou rejeitar a(s) hipótese(s) ou responder às questões de estudo.” (NEVES; DOMINGUES, 2007. p. 102).

Sobre as produções de caráter teórico, foram colhidas de artigos científicos e livros acadêmicos que abordavam o assunto de maneira clara, e principalmente, estudavam o comportamento dos ativos especiais, a fim de acrescentar aos mesmos, um valor a ser discutido. Os trabalhos foram coletados de anais brasileiros, e também do Google Scholar (Acadêmico).

A ideia da metodologia adotada, é buscar o conhecimento científico, objetivando a dúvida, a aplicação, a sistemática, assim como Rodrigues *et al.* (2014), o conhecimento científico é resultante de métodos e técnicas, decorrentes da investigação, da necessidade de encontrar soluções para problemas, do desejo de fornecer explicações que possam ser testadas e criticadas.

Sobre a produção desse artigo, é importante afirmar que os métodos adotados, foram estudados e alocados com a finalidade de produzir um conteúdo teórico e passível de discussão, reforçando os ideais acadêmicos que deveriam estar no centro da academia, reforçando as pesquisas teóricas e conceituais, assumindo a liderança nessa aproximação que tem por obrigação acompanhar as mudanças e o próprio mundo real, a fim de analisar e ajudar no seu redirecionamento. (MARTINS, 2014).

ATIVOS ESPECIAIS

Em meio a suas definições, esses ativos possuem, como já citado, características peculiares. Para Aquino e Cardoso (2004) Ativo Especial é toda aplicação de recursos que, diretamente relacionada à atividade-fim da entidade, gerando benefícios econômicos futuros, sendo esses bens ou direitos, intangíveis ou não. A sistemática adotada pelos autores, indica que esses mesmos bens, para que atendam a definição de Especiais, precisam, necessariamente, que seu potencial geração de receitas, não se esgotem em apenas uma única transação.

Quadro 1: Definições de ativos especiais segundo Aquino e Cardoso (2004).

Ativos Especiais	Relacionado com a atividade-fim da organização	Gerar benefícios econômicos futuros	Não devem esgotar se em uma única transação
-------------------------	---	--	---

Fonte: Autor (2019).

Em meio as definições, o grupo “especiais” abrange diferentes atividades em seu contexto. Obras cinematográficas, produções televisivas, softwares (Programas para computadores, celulares etc.), jogos eletrônicos, comercialização de dados e informações estatísticas, e-books e direitos de transmissão são exemplos desses ativos.

Como citado anteriormente, esses ativos possuem características híbridas de diferentes contas patrimoniais. Iudicibus *et al.* (2010), referem-se a esses como uma contabilização semelhante aos estoques, devido a sua atuação operacional, ser ligado diretamente à atividade fim da entidade. Por exemplo, para eles, os gastos incorridos em uma obra artística-cultural, elaborados por produtoras cinematográficas, sob a propriedade de quem os produziu, mesmo que sejam negociados, ocorrida a cessão parcial dos direitos de propriedade, podem a qualquer momento, serem negociados novamente, gerando assim, para a entidade, novas receitas. Para demonstrar a mudança do uso, eles ainda ressaltam que mesmo esses ativos fazendo parte da categoria “Especiais”, eles ainda podem distanciar-se dessa definição, pois:

(...)podem também serem comercializados em relação a definitiva titularidade de seus direitos, numa venda que chamamos de final, já que nesse momento não haveria, em princípio, diferença quanta a venda de outros estoques que poderíamos chamar de tradicionais. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010, p. 95).

A utilização do termo Imobilizado para complementar a descrição de Ativos Especiais, dá-se pelo uso do ativo em si. Aquino e Cardoso (2004), caracterizam “Imobilizado” como bens que participam da atividade-fim da entidade, seja direta ou indiretamente, podendo ser responsáveis pela mais-valia, onde a propriedade não é transacionada ao longo da geração de receitas, apenas a utilização pelos serviços desse bem. Eles concluem que mesmo que o bem, em sua utilização total da sua capacidade ao longo de um período, apenas seu valor contábil é “zerado”, mas o direito de propriedade, continua com a entidade.

Ensaando as semelhanças entre Estoques e Imobilizados, os Ativos Especiais ainda possuem um paralelo com a conta “Intangíveis”. Com a Lei 11.638/2007, alterando a Lei 6.404/76, os ativos intangíveis, foram colocados nas linhas normativas brasileiras, porém apenas um tempo depois, com a Lei 11.941/2009, foram alocados, definitivamente, no Ativo Não Circulante. O inciso VI do art. 179 da Lei 6.404/76, destaca que serão classificados como Ativos Intangíveis, “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”. A relação existente entre esses ativos está na similaridade gerada pela imaterialidade presente em ambos.

Quadro 2: Ativos Especiais, similaridades entre outras contas patrimoniais.

Semelhanças	Estoques	Ativo Imobilizado	Ativos Intangíveis
Ativos Especiais	Classificados no Ativo Circulante, relacionam-se com a principal operacionalização das atividades da entidade.	Mesmo que ocorra sua diminuição de valor contábil, a entidade ainda detém direito sobre esses ativos.	Direitos sobre bens incorpóreos destinados a manutenção da atividade.

Fonte: Autor (2019).

Vale ressaltar, Valadão, Dornelles e Sancovschi (2013) consideram que os ativos intangíveis mantidos para venda durante o curso ordinário dos negócios, não devem ser classificados como Ativo Não Circulante, mas classificados nos estoques no Ativo Circulante. Ainda caracterizam os Intangíveis para serem registrados em imobilizado, caso façam parte integral de equipamentos utilizados pela empresa.

TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE E CONTABILIZAÇÃO

Para a sociedade, os processos empresariais consomem os mais diversos recursos. Adquirindo de investidores ou fornecedores direitos sobre esses recursos, sendo o direito variado do simples uso, até o domínio pleno. Para Aquino e Cardoso (2004), a entidade é um aglomerado de contratos, e intermediações entre direitos de propriedade, que “têm intensidade e complexidade características, segundo uma busca de eficiência de cada relação e atendimento dos objetivos e interesses das partes.”

A existência de diversas formas de transação desses direitos, cria a chamada segregação de atributos, podendo ela ser economicamente viável ou não. A segregação envolve um determinado produto, onde um conjunto de direitos é negociados, e a negociação está situada dentro de uma escala de intensidade de cessão de poderes sobre o produto.

A escala varia de acordo com a viabilidade da segregação, por exemplo, uma latinha de refrigerante possui uma viabilidade baixíssima, por isso sempre é transacionada de forma integral entre uma entidade e outra. Já um veículo em uma locadora possui uma viabilidade média de segregação, pertencendo à entidade detentora dos direitos de propriedade, e o locatário detendo de parte desses direitos, no caso sobre o uso. Agora imagine, um Ativo Especial, uma obra cinematográfica, para a entidade, a viabilidade de segregação é elevada, e para isso ocorre uma cessão múltipla de direitos de propriedade para diferentes entidades, ao mesmo momento, a lucratividade

é maior e a produtora da obra ainda permanece com o uso do ativo. (AQUINO; CARDOSO, 2004).

A explanação serve para nos mostrar o comportamento distinto dos Ativos Especiais. Como sugestão, Iudícibus et al. (2010) separam as contas pertencentes a esses Ativos, em cinco contas distintas: Ativos Especiais; Ativos especiais em produção; Amortização acumulada (conta credora); Perda estimada para redução ao valor de mercado (conta credora); Perda estimada. Como complemento, a utilização das Notas Explicativas.

Para a utilização da nomenclatura das contas, não existe um padrão, então a utilização adequada é relacionada com a natureza do bem específico, com os ajustes respectivos nas outras contas. (IUDÍCIBUS et. al. 2010).

A divisão das subcontas é para permitir o controle individualizado sobre as mesmas, sempre partindo do objetivo de reconhecer a baixa dos ativos mediante amortização, “extinção das condições de uso ou pela obsolescência ou outra perda da possibilidade de uso do bem intangível gerar novas receitas”. (IUDÍCIBUS et al. 2010).

As contas “Ativos Especiais” e “Ativos Especiais em produção”, são utilizadas para alocar os custos incorridos na produção, sendo a primeira usada a partir do momento em que estiverem prontos para uso, ou seja, prontos para produzir receitas. Já a segunda, como o próprio nome já indica, é relacionada com a fase de elaboração desses mesmos, que no caso, ainda não estão disponíveis para comercialização, no momento em que estiverem prontos para uso, devem ser transferidos para a conta de Ativos Especiais. Para tratamento, Iudícibus et al. 2010, indicam que os princípios básicos e os métodos utilizados para apurações dos custos de bens tangíveis comuns, podem ser aplicados aos Ativos Especiais.

Já a amortização desses bens, para Iudícibus et al. 2010, desdobram-se de duas formas, uma em função do uso efetivo dos bens na geração de receitas, e a outra, pelo decurso do tempo.

a) Método do uso efetivo, calculado pela razão entre a receita efetivamente recebida, em decorrência da receita total estimada, sendo auferida durante a vida útil do bem.

Receita Efetiva Recebida

Receita Estimada (baseada na vida útil)

b) Método das quotas arbitradas, fundamentado na expectativa de geração de receitas, em função da utilização do ativo ou pelo decurso do tempo.

Para eles, o primeiro método é a preferência por proporcionar a real informação contábil, auferindo a veracidade representativa da situação econômica da operação. Já quando se trata de estimativa de perda sobre o valor recuperável, a utilização dos processos comuns, são perfeitamente aplicáveis a esses ativos, normatizado pelo Pronunciamento Técnico CPC

01, por exemplo, que aborda sobre redução ao valor recuperável de Ativos. (IUDÍCIBUS et al. 2010)

Como critérios de avaliação, os ativos Especiais seguem como regra padrão, na data do balanço, custo ou mercado, dos dois o menor. Devido às características relacionadas aos direitos de propriedade, os métodos de contabilização não serão facilmente comparáveis, sendo mensurados, justamente entre o custo de produção e a capacidade dos ativos de gerarem benefícios econômicos futuros.

Ainda sobre avaliação, é importante observarmos, que de acordo com a captação de recursos de terceiros, a vinculação do capital recebido, com a contabilização individual dos filmes, por exemplo, torna o processo de individualização, necessário.

Em complemento, as notas explicativas possuem extrema importância, devido ao caráter especial de tais ativos, sendo evidenciados principalmente nas empresas onde esses ativos são fonte relevante. Nas notas devem conter, o detalhamento das contas, a natureza e a forma de obtenção de receitas deles derivadas, o critério de avaliação amortização e outras informações necessárias que ajudem na justificativa e validação de tais ativos dentro da geração principal de receitas. (IUDÍCIBUS et al. 2010).

ANÁLISE E DISCUSSÃO

Em função das atividades que se encaixam dentro do perfil de Ativos Especiais, existem pesquisas anteriores que possuem caráter exploratório, e estudam a aplicabilidade contábil para fim de execução das normas contábeis existentes, ou uso do constante da literatura expressa sobre as diferentes formas de registro, Ativos Intangíveis, Ativos Especiais ou Estoques, caso destinados a venda final.

Os estudos executados anteriormente, são divididos em duas diferentes pesquisas, “Tratamento Contábil dos Custos de Desenvolvimento e Produção de Base de Dados e de Softwares (2013)” e “Tratamento Contábil dos Custos das Obras Audiovisuais Não Publicitárias (2016)”. É notório a abordagem utilizada para os custos desses ativos, a forma de alocação no registro, para que possamos mostrar um parâmetro contábil da situação.

DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARES E BASE DE DADOS

Valadão, Dornelles e Sancovschi (2013), como metodologia de pesquisa, abordaram um total de seis empresas, listadas na BM&FBovespa, na pesquisa, porém apenas três trabalhavam com venda de softwares (desenvolvedoras e produtoras) e uma com Base de dados, como atividade principal. A empresas abordadas para fins de pesquisa foram, Linx S.A., Senior Solutions S.A. e Totvs S.A. (Softwares), e a Serasa Experian S.A. (Base de Dados).

A pesquisa teve como base, a análise de dados, dessas quatro empresas, relacionados as demonstrações financeiras dos anos de 2010,

2011 e 2012, com foco nas contas de Imobilizado, Intangível, na Demonstração do Resultado do Exercício e nas Notas Explicativas.

Os resultados com as empresas de Softwares, demonstram que as empresas analisadas, tanto vendem softwares propriamente ditos, como vendem seus direitos de uso. Na primeira situação, os valores deveriam ser registrados em contas do Ativo Circulante, na condição de Estoques. Valadão, Dornelles e Sancovschi (2013), afirmam que os valores em estoques, são inexistentes. A suposição é que estejam registrados em despesas, correspondente aos softwares, ou em valores capitalizados no Ativo Intangível, mas que essas informações não são evidentes.

Como citado anteriormente no ensaio, as notas explicativas, segundo Iudícibus *et al.* (2010), devem ser extremamente descritivas e claras ao usuário da informação, justamente por se tratar da individualidade do assunto. Entretanto, Valadão, Dornelles e Sancovschi (2013) observaram que, as notas explicativas das empresas, não evidenciaram quais critérios adotados para indicar a viabilidade técnica dos ativos, em outras palavras, o que determinaria, o momento em que os custos desses passariam a ser capitalizados.

Ainda sobre as empresas de Softwares, os autores atestam que uma das companhias (Totvs S.A.), não indica o valor alocado na conta de “softwares”, fazendo alusão aos produzidos pela própria companhia, entretanto, indica com a nomenclatura de “outros”, os valores correspondentes ao desenvolvimento de novos produtos, em conjunto com os direitos de exploração sobre diferentes ativos. Já as outras duas, estabelecem uma melhor subdivisão dos gastos da companhia, dentro do Intangível, Linx S.A. com “software” e “desenvolvimento de software”; e a Senior Solutions S.A. separa em “direito de uso de softwares” e “desenvolvimento de novos produtos (software)”. (VALADÃO, DORNELLES E SANCOVSCHI, 2013)

A pesquisa constatou que há a contabilização dos ativos (base de dados), por parte da Serasa Experian S. A., na qualificação de ativos intangíveis de acordo com os normativos em vigência. Essas observações, segundo Valadão, Dornelles e Sancovschi (2013), apontam, esses ativos estão sendo constantemente amortizados, mostrando o quão dinâmico é essa manutenção da base de dados, pois iniciam-se a amortização dos custos no próprio exercício em que são capitalizados, renovando-se constantemente.

Existem constatações da existência de testes de recuperabilidade (*impairment*), baseado na baixa desses ativos, entretanto não foram encontradas menções explícitas nos demonstrativos. (VALADÃO, DORNELLES E SANCOVSCHI, 2013).

Por fim, notaram ainda que a apropriação dos custos ao ativo, fazendo uma alocação dos mesmos, demonstrando que esses se encontravam na fase de desenvolvimento, mencionado no corpo do ensaio anteriormente. Esses custos variam entre diretos (aquisição de bases,

manutenção de softwares) e indiretos (pessoal, outras despesas diretamente identificáveis).

TRATAMENTO DOS CUSTOS DAS OBRAS CINEMATOGRAFICAS NÃO PUBLICITÁRIAS

Boina, Santos, Sancovschi (2016), trabalham sua pesquisa em torno de seis empresas produtoras de obras audiovisuais, duas brasileiras (Gullane Entretenimento S.A., Globo Comunicação e Participações S.A), duas produtoras europeias (Vivendi S.A. e Constantin Medien AG) e duas produtoras norte-americanas (Time Warner Inc. e DreamWorks Animation SKG Inc.), analisando os tratamentos contábeis dos custos de produção desses ativos. A pesquisa analisou os demonstrativos financeiros, em conjunto com as notas explicativas.

Na pesquisa, não foram encontradas informações que explicitassem a opção, dentre as apresentadas na literatura e normativos, que foi escolhida para o tratamento contábil. Assim como a respeito dos softwares, essa identificação não foi alcançada com precisão. Nas notas explicativas, não foram encontradas informações que indicassem uma forma de contabilização, que se alinhasse segundo os normativos, e tampouco seguiram cruamente a sugestão de Ludícibus et al. (2010), para classificar essas obras em Ativos Especiais. (BOINA, SANTOS, SANCOVSCHI, 2016)

A respeito das empresas brasileiras, não foram localizadas informações nos demonstrativos que indicassem a transferência, por meio da comercialização, dos direitos de uso e da forma de reconhecimento das receitas obtidas, muito menos a forma de mensuração ou amortização dessas obras, ou se parte deles é transferido para o ativo circulante, quando os mesmos se encontram disponíveis para comercialização. Já a Globo, com um porte maior que a primeira empresa, possui demonstrativos mais detalhados.

Em relação as empresas europeias, ambas registraram as obras audiovisuais não publicitárias pelo custo histórico. Para Boina, Santos, Sancovschi (2016), A Vivendi classificou essas obras tanto no ativo circulante, quanto no ativo não circulante. Já a Constantin efetuou registro apenas no Ativo não circulante. Vale ressaltar que nenhuma das duas classificou as obras explicitamente na conta de "Intangível". Para critérios de amortização, ambas consideraram duas formas, as duas descritas por Ludícibus et al. (2010), tanto a amortização linear, como o método da receita estimada.

Sobre as empresas norte-americanas, "avaliaram as obras audiovisuais não publicitárias pelo menor valor entre o custo histórico ou o valor justo, e utilizaram o método da receita estimada para amortizar seus custos" (BOINA, SANTOS, SANCOVSCHI, 2016). A Time Warner classificou

os custos de produção desses ativos no Ativo não circulante, enquanto a DreamWorks classificou os mesmos no Ativo circulante. Assim com as entidades europeias, nenhuma das duas classificou as obras na conta específica de “Intangível”. Nota-se nos resultados obtidos da pesquisa, que as empresas norte-americanas registram seus ativos audiovisuais em contas nomeadas como estoques, totalmente diferente do que foi feito tanto nessa pesquisa, quanto na de Desenvolvimento de Softwares.

DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DAS PESQUISAS

Com o intuito de demonstrar as diferenças e dificuldades existentes dentre os Ativos Especiais, as pesquisas abordadas possuem duas vertentes de análises, uma a nível nacional, analisando o tratamento dado aos softwares e às bases de dados, evidenciando os diferentes métodos de contabilização e a baixa concentração de informações, que especificassem os registros, em geral. Já a segunda, voltada para a produção de obras cinematográficas não publicitárias, buscou analisar não somente em termos nacionais, como em entidades europeias e norte-americanas.

Em comparação, ambas encontraram informações que explanam bem a questão dos Ativos Especiais. Em relação a literatura, observamos que a premissa de alocação em “Estoques”, dos softwares desenvolvidos especialmente para vendas, foi nula. A constatação, é que não existia uma conta ou nota explicativa que determinasse exatamente como foram feitas as alocações, ou em quais contas receberam os devidos cuidados.

As Notas explicativas, principalmente nas empresas que trabalham com ativos de tratamento tão delicado como esses, deveriam dispor de um conteúdo extenso e eficaz sobre as definições e utilizações do conteúdo, visto que não existe normas ou legislações claras e específicas para tratarem desses ativos.

A conta “padrão” utilizada em ambas as pesquisas, foram definidas em sua maioria, em Ativos Intangíveis, por se encaixarem de maneira mais adequada na definição dos Ativos Especiais. Em relação a Amortização dos custos, foram bem evidenciadas, mostrando como a manutenção e a capitalização dos recursos foram gesticuladas nos demonstrativos, tanto com os softwares, quanto com as produções não-publicitárias, sendo alocadas diretamente tanto em ativo circulante, como ativo não-circulante.

Para maior compreensão da abordagem de ambas as pesquisas, a tabela abaixo demonstra o que fora adotado e absorvido dos critérios extraídos das empresas participantes dos estudos acima trabalhados.

Tabela 01 - Desenvolvimento de softwares e base de dados

Foco do Estudo:	Contas de Imobilizado, Intangível, DRE, Notas explicativas.
Descrição e Clareza das Notas explicativas:	Não possuíam preocupação a respeito da alocação dos Ativos ou dos custos capitalizados.
Utilização dos métodos dispostos na Literatura:	A amortização dos custos nas bases de dados da Serasa Experian, foi evidenciada e é constantemente renovada.
Diferenças e singularidades encontradas:	Foram encontrados Teste de Recuperabilidade, e apropriação dos custos, separados em diretos e indiretos.

Fonte: Autor (2019).

Tabela 02 - POrodução de obras cinematográficas não-publicitárias

Foco do Estudo:	Demonstrativos Financeiros no Geral, em conjunto com as Notas Explicativas
Descrição e Clareza das Notas explicativas:	Não foram encontradas informações a respeito da forma de contabilização, ou de tópicos normativos.
Utilização dos métodos dispostos na Literatura:	As empresas Brasileiras não possuíam a preocupação de evidenciar a mensuração ou amortização.
Diferenças e singularidades encontradas:	Em relação as empresas estrangeiras, foram encontradas registro de custo histórico, e alocação das obras tanto no ativo circulante, quanto no não circulante. Vale ressaltar que em nenhuma das empresas estrangeiras foram encontrados registros na conta de Intangíveis. E nas empresas norte-americanas, existe a contabilização das produções em estoques, como disposto na literatura.

Fonte: Autor (2019).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das discussões, esse trabalho tem o propósito de reunir todo os estudos sobre Ativos Especiais realizados no Brasil, problematizando o escasso estudo e a falta de uma norma clara para não somente estabelecer um padrão de usabilidade, como também aplicar uma linha em que os usuários dos demonstrativos tenham como, firmar uma comparação entre empresas do mesmo ramo, que se utilizam dos ativos acima citados.

Com os resultados das pesquisas, nota-se que em parte as normas relativas aos Ativos Intangíveis, não possuem uma notória aplicabilidade, visto que as empresas analisadas não evidenciam da maneira devida, as contas em questão. Tal situação, remete diretamente a baixa fiscalização dos órgãos normatizadores ou dos agentes fiscais, que devido aos incentivos e as leis que auxiliam essas atividades, Lei Rouanet, para atividades cinematográficas ou não publicitárias, possam passar em uma baixa necessidade de fiscalização.

O resultado desse trabalho não é informar que a conta de ativo intangível está incorreta, mas criar uma conta especializada nesses ativos para mostrar, de maneira mais clara, a forma de contabilização e dar um espaço para esses no ativo circulante, uma maneira de demonstrar que os mesmos, possuem participação principal na geração de receitas da entidade, como atividade fim dessas.

A discussão a respeito da contabilização ou registro desses ativos pode influenciar a avaliação de usuários, e especialmente de instituições financeiras, a respeito da liquidez e solvência dessas entidades.

As dinâmicas exercidas pela comunidade acadêmica hoje, estão voltadas para pesquisas quantitativas, e de teor ativamente prático. Em certa linha de raciocínio, o desenvolvimento de novas práticas e técnicas na contabilidade, teoria e explanação, deixam a desejar quando um tópico ou um novo tema surge.

As discussões precisam ser alavancadas e de certa forma, terem o destaque que deveriam, afinal, após os estudos e aplicações e que a prática toma forma, os resultados não vêm antes do planejamento.

Como sugestão para pesquisas futuras, aprofundar o destaque dados aos ativos especiais, evidenciando a diferença e as particularidades desses ativos, assim como o impacto preciso nos demonstrativos. Estabelecer uma ampla pesquisa sobre as empresas que possuem atividades que se encaixam no estudo a fim de desenvolver uma linha de raciocínio para implementação dos bens, diante a comercialização, para, em outra perspectiva, acionar a prática, em conjunto com um grupo de normas e legislações que regularizarão esses ativos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. **Ativos especiais: buscando as razões econômicas**. In: EnANPAD, 28., 2004, Curitiba. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

BASTOS, Maria Clotilde Pires; FERREIRA, Daniela Vitor. **Metodologia Científica**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2016.

BOINA, T. M.; SANTOS, C. C. Dos; SANCOVSCHI, M. **Tratamento Contábil dos Custos das Obras Audiovisuais Não Publicitárias**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 15, núm. 46, Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, 2016.

BOINA, T. M.; SANTOS, C. C. Dos; SANCOVSCHI, M. **Ativos Intangíveis e Ativos Especiais: Uma discussão na Perspectiva da Teoria Institucional**. 1º Congresso UNB de Contabilidade e Governança, 2015.

CARDOSO, R. L.; SZUSTER, N. Uma contribuição ao aprimoramento da informação contábil, no tocante à mensuração do resultado contábil da produtora cinematográfica. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 32, p. 111 - 120, maio/ago., 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. Inversão de Papéis. R. **Cont. Fin.** – USP, v. 25, n. 65, p. 105-107, maio/jun./jul./ago. 2014.

NEVES, Eduardo Borba; DOMINGUES, Clayton Amaral. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. Rio de Janeiro: EB/CEP, 2007.

RODRIGUES, Auro de Jesus, ... [et al]. **Metodologia científica** – Aracaju: Universidade Tiradentes (UNIT), 2014.

VALADÃO, D. G.; DORNELLES, O. M.; SANCOVSCHI, M. Tratamento Contábil dos Custos de Desenvolvimento e Produção de Bases de Dados e de Softwares. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 58, p. 4-13, set./dez., 2013.