

PERCEPÇÕES DE PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DO SETOR DE PETRÓLEO SOBRE O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo captar e analisar a percepção dos Profissionais Contábeis do Setor de Petróleo sobre o tratamento contábil orientado aos Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). Foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental, bem como uma pesquisa do tipo survey. Para mensurar e analisar esta percepção dos Profissionais Contábeis do Setor de Petróleo em torno dos gastos com P&D foi realizado o teste não paramétrico Qui-Quadrado de Pearson e a análise de conteúdo dos resultados encontrados. Ficou evidenciado que a maior parte dos respondentes está de acordo com a orientação contábil do pronunciamento CPC 04. Entretanto, acreditam que deveria haver uma evidenciação mais detalhada para os ativos intangíveis gerados internamente em especial os gastos com P&D na fase de desenvolvimento. Constatou-se que os profissionais contábeis por um lado concordam com o reconhecimento como ativo dos gastos de exploração de recursos minerais, orientado pelo Pronunciamento SFAS 19, mas não concordam com o reconhecimento como ativo dos gastos com P&D, mesmo existindo nos dois casos incertezas sobre os benefícios econômicos futuros a serem obtidos com a realização desses gastos. Já os resultados do teste estatístico evidenciam que as variáveis de experiência na área contábil e a função exercida na organização influenciaram nos padrões de respostas observadas.

Palavra-chave: Ativo Intangível. Gastos com P&D. Tratamento Contábil.

1. INTRODUÇÃO

O questionamento sobre o tratamento contábil orientado pelas normas aos ativos intangíveis é de longa data, mas atualmente tem alcançado grande repercussão. Um artigo recentemente publicado por Byrnes e Aubin (2011) questiona o fato de que “Se os intangíveis – patentes, por exemplo – dominam grande parte da economia moderna, por que continuam, em grande parte, fora dos balanços das maiores companhias americanas?”. Segundo os autores os ativos intangíveis de uma empresa, quando desenvolvidos internamente, têm seu valor contabilizado por pouco mais do que as taxas legais e de registro, motivados pelo fato que as pesquisas são deduzidas como despesas, e não capitalizadas, enquanto que ativos adquiridos são contabilizados pelo “valor justo”. Esta diferença faz com que seja difícil realizar comparações entre empresas e muitas vezes oculta os ativos mais importantes. E comentam que esta ideia sustenta que os intangíveis desenvolvidos internamente devem constar no balanço patrimonial pelo seu valor de mercado ou por um montante que reflita os custos de pesquisa e desenvolvimento. O artigo cita que alguns peritos em contabilidade contra-argumentam que levar patentes e outros intangíveis para o balanço patrimonial criaria riscos de abusos, como uma maneira de manipular os lucros.

Schmidt e Santos (2009) comentam que existe atualmente, uma preocupação cada vez maior por parte de estudiosos e investidores do mundo inteiro sobre a lacuna existente entre o valor econômico da entidade e o seu valor contábil. Os autores completam que este hiato tem crescido de forma assustadora, em função da relevância assumida pelos ativos intangíveis em relação aos ativos tangíveis. Posicionamento contrário ao do pronunciamento contábil CPC 04 que comenta que as diferenças entre o valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu

patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos seus ativos intangíveis controlados.

Dentro desse contexto, o objetivo do artigo é captar e analisar a Percepção dos Profissionais Contábeis do Setor de Petróleo sobre o tratamento contábil orientado aos gastos com P&D.

O presente estudo justifica-se pelo crescente número de questionamentos sobre as demonstrações financeiras não estarem representando fidedignamente o valor econômico das empresas. Segundo Schmidt e Santos (2009) este cenário de diferença entre o valor contábil e o valor econômico da organização traz a tona o problema de como as entidades devem avaliar e tratar contabilmente os seus intangíveis. Iudicibus (2009) define que o objetivo central da contabilidade é a mensuração e o controle do Patrimônio; todavia como alertam Lev (2001), Garcia (2001), Schmidt e Santos (2009) e entre outros, por não estar reconhecendo e evidenciando os ativos intangíveis desenvolvidos internamente em especial os ativos de P&D podem estar provocando distorções em suas demonstrações, e uma lacuna na informação contábil prestada aos seus diversos usuários para apoio no processo de tomada de decisão. E estes autores alegam que a falta de registro e a não mensuração de todos os ativos intangíveis nas demonstrações financeiras, seja por suas dificuldades de identificação, definição e mensuração, seja por suas incertezas causam demonstrações contábeis inadequadas que não representam o verdadeiro valor da organização. O presente trabalho se justifica pela percepção dos profissionais contábeis ao tratamento orientado aos gastos com pesquisa e desenvolvimento e a necessidade de revisão da norma contábil.

O artigo está estruturado em quatro seções, iniciando com essa introdução. Na sequência, faz-se uma incursão teórica que aborda o tratamento contábil orientado aos Gastos com Pesquisa e desenvolvimento e os argumentos para a revisão da norma e a indústria petrolífera. Em seguida, descreve-se o método e procedimento da pesquisa e a descrição e análise dos dados. Por fim, apresentam-se as conclusões da pesquisa realizada.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tratamento Contábil orientado aos Gastos com Pesquisa e desenvolvimento e os argumentos para a revisão da Norma.

A discussão sobre os gastos com P&D e o tratamento contábil orientado é objeto de vários estudos recentes. Os gastos com P&D são ativos intangíveis e o seu tratamento contábil é orientado pelo CPC 04 – Ativos Intangíveis.

Os ativos intangíveis formam de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), uma das áreas mais complexas e desafiadoras da contabilidade. Parte dessa complexidade deve-se as dificuldades de identificação e definição desses ativos, mas certamente os maiores obstáculos estão nas incertezas quanto à mensuração de seus valores e a estimação da sua vida útil.

Schmidt e Santos (2009) comentam que os intangíveis são estudados com afinco há mais de um século, porém não existe até hoje um consenso nem uma definição única aceita universalmente. Os autores concluem que o interesse pelo assunto indica a existência de um problema real a ser solucionado e também um vasto campo a ser desbravado.

Crisóstomo e González (2005) comenta que há ainda um conjunto de questões não resolvidas, relacionadas, por exemplo, com a definição, reconhecimento, a mensuração e o registro contábil de ativos intangíveis que ainda requerem pesquisa, uma vez que não há uma unificação de tratamento a respeito disso em distintos sistemas contábeis.

Conforme o CPC 04 um ativo intangível deverá satisfazer aos critérios de identificação, controle e benefício econômico futuro. É identificável quando este puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado. O controle pode ser observado pelo poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Quanto aos benefícios econômicos futuros estes devem ser prováveis de serem gerados a favor da entidade e que o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Pelo Pronunciamento o reconhecimento de um item como intangível deve ocorrer quando este atender a definição de ativo e satisfizer os critérios acima mencionados e cita cinco tipos de aquisição, que são: aquisição em separada, por combinação de negócios, por permuta, por subvenção e assistência governamental e desenvolvimento interno. Os Gastos com pesquisa e desenvolvimento podem estar presentes em todos os tipos de aquisição porém é o desenvolvimento interno que gera maior argumentação.

Na geração interna de um ativo intangível o CPC cita que há uma dificuldade para se avaliar o intangível que deverá ser reconhecido. Esta dificuldade pode ser pelo fato de identificar a existência de um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros e determinar com segurança o custo do ativo. Para se avaliar se o intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deverá classificar a geração do ativo em fase de pesquisa e fase de desenvolvimento e caso não consiga diferenciar as fases o gasto do projeto deverá ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Na fase de pesquisa do projeto interno acredita-se que a entidade não está apta a demonstrar a existência de um ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros, devendo os gastos serem reconhecidos como despesa no momento de sua ocorrência.

Na fase de desenvolvimento a entidade pode em alguns casos identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros. O seu custo deverá ser mensurado pelo seu valor de construção incorrido após este ter atendido aos critérios de reconhecimento.

Estudiosos contestam sobre este tratamento e argumentam que em seus estudos encontraram relação positiva entre os gastos com P&D e benefícios econômicos futuros. E desta maneira solicitam uma revisão das normas contábeis para a mudança deste tratamento. Uma corrente mais radical objetiva a ativação total destes gastos. Brealey, Myers e Allen (2008) apud Caldas e Carvalhal (2010) destacam que os gastos com P&D, Marketing, Treinamento e Desenvolvimento de Pessoal, dentre outros, referem-se a Ativos Intangíveis que são determinantes para o processo de crescimento e sucesso dos projetos das empresas e deveriam ser incorporados ao capital e contribuir para a geração de valor de uma empresa e, por decorrência, de seu real valor. Esta proposta não é de aceitação unanime, pois correntes mais moderadas acreditam que uma evidenciação melhor nas demonstrações contábeis seria suficiente para atender aos anseios dos seus usuários.

Inúmeros autores da literatura contábil argumentam quanto à ausência dos intangíveis nas demonstrações financeiras, que segundo estes geram informações contábeis inadequadas para o processo de tomada de decisão. Hendricksen e Van Breda (1999) defendem que se não for possível antecipar o efeito de tais gastos na geração de receitas futuras, deve-se resgatar o efeito de tais gastos contra a despesa. Se for possível identificar projetos bem sucedidos capazes de gerar receitas futuras, podem ser ativados, ao menos os custos diretos com tais projetos, para serem amortizados durante os períodos em que tais projetos gerarão receitas. E que apesar da incerteza da extensão e do momento em que ocorrem os benefícios, uma

alocação por um período arbitrário é melhor que a baixa imediata como despesa, pois uma baixa imediata resulta em lucros correntes menores, o que indica uma situação desfavorável, quando, na realidade, o inverso pode estar ocorrendo.

Iudícibus (1997) apud Santos, Schimidt e Fernandes (2006) sugere uma alternativa que seria dar um tratamento de despesa aos custos gerais de P&D, capitalizando somente os custos de pesquisa relativos a projetos específicos com uma série de receitas líquidas esperadas.

Souza (1999) apud Camargo (2010) citam que existem correntes que argumentam contra e a favor da contabilização de toda a natureza de Ativos Intangíveis refletido na tabela abaixo:

Figura 1 – Comparação de Argumentos

Correntes a favor Alegam:	Correntes contra alegam:
As empresas estão sendo vendidas cada vez menos pelos Ativos Tangíveis;	Por princípio, o custo corrigido histórico é a base de valor para relatórios financeiros e contábeis
Necessidade de transformar o balanço em ferramenta gerencial;	Os balanços não têm função de medir o valor, mas sim o Mercado;
O acompanhamento dos valores de Ativos Intangíveis contabilizados orienta e justifica os investimentos de longo prazo;	Duas empresas idênticas se mostrariam diferentes;
Contabilidade vem do século 19 e ignora a modernidade e a complexidade das empresas atuais.	Processos de avaliação ainda subjetivos.

Fonte: Souza, (1999).

Schroeder e McCullers (1982) apud Espejo, Cruz e Espejo (2009) sugerem a classificação de atividade em P&D em 5 fases a saber: 1- pesquisa básica, 2 – desenvolvimento de novos produtos, 3 – melhoramento de produtos, 4 – aperfeiçoamento de custos ou capacidade e 5 – segurança. E comentam que os autores argumentam que os gastos classificados na fase 1, 2, 3 deve ser ativados, e que os demais devido à dificuldade de determinar os períodos em que serão usufruídos os benefícios devem ser considerados como despesa no momento de sua ocorrência.

A diferença entre o valor econômico e o valor contábil da entidade não é realidade presente em todos os setores econômicos. Alguns setores como o farmacêutico, automobilístico entre outros se destacam com relação à intensidade tecnológica necessária. No setor petrolífero, no qual foi realizado este estudo, o investimento em P&D é fundamental. O desenvolvimento de novas tecnologias de ponta permite a viabilidade de projetos mais complexos que exigem conhecimentos mais profundos. Ainda que o setor petrolífero seja classificado como sendo de baixa intensidade tecnológica por investir menos de 1% de suas receitas em P&D, o segmento vem se destacando na medida em que se envolve em pesquisas de maior complexidade e densidade tecnológica.

2.2 Indústria petrolífera

A Indústria de Petróleo e Gás em âmbito mundial tem como característica ser um segmento econômico onde a tecnologia é fundamental e o Brasil possui neste setor o desenvolvimento de tecnologias de ponta.

Segundo Machado et al (2010) a indústria de recursos minerais possui algumas características similares aos gastos com P&D. Os relatórios financeiros das organizações que atuam neste setor tem que refletir os riscos e a vantagens a que estão expostos. O setor não possui no Brasil, norma contábil específica para as atividades de petróleo e gás apesar de

haver em IFRS pronunciamento específico para este setor, este não é de aplicação obrigatória. Enquanto que as normas em USGAAP são mais completas.

Segundo Rodrigues e Silva (2010) por este pronunciamento as entidades podem adotar dois dos quatro tipos de métodos de mensuração o de custo total e o de esforços bem sucedidos, este último utilizado pelas maiores petrolíferas.

3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de Pesquisa

De acordo com a classificação proposta por Gil (1996) quanto aos objetivos esta pesquisa é predominantemente descritiva, pois expõe as características de determinado fenômeno. Este trabalho pode ser classificado como sendo uma pesquisa bibliográfica e documental, pois é desenvolvido a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Adicionalmente foi realizado um levantamento de percepções tipo survey com o auxílio de um questionário para se captar a opinião do fenômeno aqui pesquisado.

3.2 Universo da Amostra

Este trabalho utilizou como universo de pesquisa uma amostragem estratificada. A amostra foi composta de profissionais contábeis que trabalham no setor de petróleo. Foi utilizado o seguinte critério para a formação desta amostra: Profissionais contábeis que trabalham na Petrobras envolvidos com a divulgação da informação contábil, e profissionais de outras empresas de petróleo como a Queiroz Galvão exploração e produção SA, Chevron, Repsol Sinopec Brasil e OGX Petróleo e Gás, que participaram do curso de Contabilidade de Óleo e Gás. No total foram enviados questionários para 150 profissionais que trabalham no setor de petróleo conforme composição abaixo:

Tabela 1 - Composição da Amostra

Composição da amostra	Quantidade
Profissionais contábeis que trabalham na Petrobras envolvidos com a divulgação e informação contábil.	100
Profissionais contábeis que trabalham no setor de petróleo que realizaram o curso de Contabilidade de Óleo e Gás.	50

O foco do estudo em profissionais contábeis do setor de petróleo foi devido à importância deste segmento econômico para a economia nacional. A Petrobras possui em seu quadro de funcionários no setor da contabilidade 431 profissionais realizando as mais diversas atividades contábeis como escrituração, análise, elaboração de políticas e práticas contábeis e elaboração de informações para o mercado. Sendo que para o universo de pesquisa foram selecionados os de profissionais que desenvolvem atividades de elaboração de política contábil interna, e da elaboração e divulgação de informações contábeis.

3.3 Instrumento de pesquisa

Para o levantamento de dados foi escolhido aplicar-se questionários fechados (survey) no qual os sujeitos da pesquisa responderam a quinze perguntas divididas em quatro grupos

Sendo que o primeiro objetivou traçar um perfil dos sujeitos pesquisados e possui informações básicas da amostra como tempo de trabalho na área de petróleo, nível de

conhecimento do CPC 04, tempo de experiência em contabilidade e qual a função exercida na empresa.

O segundo grupo contém questões referentes ao tratamento contábil orientado aos ativos intangíveis, tais perguntas foram retiradas do pronunciamento contábil CPC 04 – Ativos Intangíveis.

O terceiro grupo teve como objetivo captar as percepções dos profissionais de contabilidade sobre o tratamento contábil orientado aos gastos com pesquisa e desenvolvimento, e adicionalmente estabelecer uma comparação entre os gastos com P&D e os gastos de exploração e produção de recursos minerais.

O quarto e último grupo teve como meta captar as percepções dos respondentes sobre a evidência dos gastos com P&D.

Foram apresentadas questões de concordância, concordância total, indiferença, discordância, discordância total, além de 2 questões que testaram o nível de importância de 1 (menos) a 5 (mais).

3.4 Tratamento de dados

Retornado os questionários com as respostas, as informações foram consolidadas em uma planilha de Excel. O que nos permitiu a posterior utilização dos dados para efetuar testes estatísticos específicos, através da utilização do aplicativo Statistical Package for the Social Sciences (SPSS 17).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente foi feita uma análise descritiva de forma a caracterizar a amostra pesquisada. Em seguida foi realizado um teste estatístico onde buscou-se identificar a tendência das respostas para os grupos do questionário que abordava o tratamento contábil dos intangíveis e a sua evidência, questões de 5 a 14 com exceção da questão 7, através do perfil da população. Ao final, foi realizada uma comparação entre a questão 11 e a questão 12 para verificarmos a aderência das respostas.

Dos 150 questionários enviados, 52 foram respondidos (35% da taxa de respostas), sendo 38% contadores, 47% consultores, coordenadores e gerentes e 15% de outros.

Tabela 2 – Composição do Universo da Amostra

Quantidade de questionários enviados	Quantidade de questionários respondidos	Percentual de respondentes
150	52	35%

4.1 Perfil característico da amostra dos profissionais contábeis do setor de petróleo pesquisados

Quanto à avaliação dos respondentes sobre o nível de conhecimento do pronunciamento CPC – 04 Ativos Intangíveis, obteve-se os seguintes resultados: 86% dos respondentes declararam que detêm conhecimento intermediário, substancial ou domina totalmente o pronunciamento e 12% declararam conhecimento superficial ou desconhecimento. No que tange ao tempo de experiência na área contábil 78% dos respondentes possui mais de 10 anos de experiência em contabilidade, 12% estão entre 5 a 10 anos e 10% possuem menos de 5 anos na área contábil.

Quanto à experiência no setor petrolífero percebe-se uma renovação de profissionais atuante neste segmento onde 42% dos respondentes possuem de cinco a dez anos de experiência e 40% mais de 10 anos. Totalizando 82% dos respondentes possuem mais de 5 anos de experiência no setor.

Desta maneira o perfil dos profissionais que responderam ao questionário pode ser representado conforme tabela abaixo:

Tabela 3 – Composição do Perfil

Variáveis	Respostas	Experiência no setor de petróleo			
		Menos de 5 anos	Entre 5 a 10 anos	Mais de 10 anos	Total
Experiência na área contábil	Menos de 5 anos	100%	0%	0%	100%
	Entre 5 a 10 anos	0%	83,3%	16,7%	100%
	Mais de 10 anos	7,3%	36,6%	56,1%	100%
Função exercida	Contador	22,7%	45,5%	31,8%	100%
	Consultor	0%	0%	100%	100%
	Coordenador/Gerente	0%	36,8%	63,2%	100%
	Outra função	42,9%	42,9%	14,3%	100%

4.2 Percepções sobre o tratamento contábil aplicado aos ativos intangíveis

O questionamento sobre a concordância na afirmação constante no CPC 04 que “As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.” Os resultados demonstram que no âmbito da experiência na área contábil os que possuem acima de 10 anos 82,9% concordam com esta afirmação, no entanto nota-se que os respondentes com menos tempo de experiência contábil não estão de pleno acordo. Considerando-se a função exercida verifica-se que estão de acordo com a afirmação do CPC os respondentes que exercem alguma função gratificada na empresa.

Em resposta ao questionamento “Um ativo intangível para ser reconhecido no balanço patrimonial da organização necessita ser identificável, controlado e gerador de benefício econômico futuro. Qual é o seu nível de concordância?” Um total de 92% se declararam concordantes com o pronunciamento e 8% discordam da orientação.

No questionamento sobre o nível de concordância com a necessidade de um método de mensuração confiável. Este índice nos leva a um dos problemas ainda não resolvido com relação aos ativos intangíveis, um método de mensuração confiável conforme apontado por Schimidt e Santos (2009). Os resultados ratificam esta afirmação realizada pelos autores.

Um índice de 75% dos respondentes declararam que é essencial um método de mensuração confiável para o reconhecimento dos intangíveis, 18% discordam desta necessidade e 6% são indiferentes a esta necessidade.

4.3 Percepções sobre o tratamento contábil aplicado aos gastos com P&D

Neste grupo de questões o enfoque é sobre o tratamento contábil orientado aos gastos com P&D. Em um total de 4 perguntas procura-se verificar o nível de concordância quanto aos critérios de reconhecimento. As questões enfocaram:

- O grau de concordância com a afirmação realizada pelo pronunciamento que na fase de pesquisa uma entidade não está apta a demonstrar a existência de um ativo intangível que gerará benefícios econômicos futuros. Declararam-se concordantes 91% dos respondentes e 9% discordantes.
- Concordância com o tratamento contábil alternativo admitido para os gastos na fase de desenvolvimento. Neste item 89% dos respondentes se declararam concordantes com este tratamento alternativo, isto é, os gastos com desenvolvimento que atenderem aos critérios de reconhecimento devem ser ativados, 9% discordam desta prática e 2% se declararam indiferentes.
- A seguir foi realizada uma comparação entre os gastos com P&D e os gastos com exploração e produção de recursos minerais, orientado pelo SFAS 19. As duas atividades são caracterizadas por alto nível de incerteza quanto a geração de benefícios econômicos futuros, no entanto recebem tratamento contábil divergentes. Responderam que concordam com este tratamento contábil um percentual de 60% dos respondentes da pesquisa, 35% se declararam discordantes e 5% são indiferentes ao método.
- Na pergunta seguinte questionamos sobre a concordância quanto aos gastos de geologia e geofísica serem comparados aos gastos com P&D na fase de pesquisa. O objetivo deste questionamento foi verificar se os profissionais contábeis identificam estas atividades em separado dos gastos com exploração de recursos minerais, ou se estas são inerentes a exploração e a futura descoberta de reserva. Onde 67% concordam com esta prática, 26% discordam e 7% declararam se indiferentes a este tratamento contábil.

4.4 Percepção dos profissionais de contabilidade sobre a evidenciação dos ativos intangíveis orientada pelo pronunciamento CPC 04

Nesta parte do questionário procuramos captar e avaliar as percepções dos profissionais contábeis a respeito da evidenciação dos gastos com P&D orientada pelo pronunciamento CPC 04. Este grupo contém três perguntas a respeito da divulgação. Percebe-se que 88% dos respondentes consideraram importante esta evidenciação mais detalhada, 7% discordam desta evidenciação e 5% demonstram-se indiferentes.

4.5 Análise Estatística dos Resultados

Foi aplicado um teste estatístico não paramétrico denominado Qui Quadrado para identificar os padrões de comportamento e tendências da população. O teste Qui Quadrado ou teste de adequação do ajustamento, conforme Fonseca e Martins (1994) deve ser realizado para verificar se há adequação de ajustamento entre as frequências observadas e as frequências esperadas. Inicialmente deve se estabelecer as hipóteses H0 e H1, a H0 afirmará que não há discrepância entre as frequências observadas e esperadas e a H1 afirmará que as frequências observadas e esperadas são discrepantes.

A análise dos dados através da aplicação do teste Qui Quadrado de Pearson (Teste X²), procurou verificar se as variáveis como conhecimento do CPC experiência na área contábil, experiência no setor petrolífero e função exercida na organização influenciaram nos padrões de respostas observadas.

Cumpramos esclarecer que os testes estatísticos de independência realizados não apresentaram robustez em função da pequena frequência nos grupos de respostas, mesmo quando realizados reagrupamentos. Mesmo diante dessa limitação, as tabelas possuem tais

índices, pois demonstram alguma tendência à existência de associação ou não entre as variáveis. Em algumas variáveis a frequência esperada ficou abaixo de 5 por célula.

Desta maneira para realizarmos os testes estatísticos os dados foram agrupados da seguinte forma, as tabelas contendo este reagrupamento estão no Anexo C.

Questão 1 – desconheço e conheço superficialmente em desconheço e conhecimento intermediário, substancial e domino totalmente como conheço.

Questão 2 e 3 – as respostas menos de 5 e entre 5 e 10 anos foram agrupadas em menos de 10 anos e a variável mais de 10 anos permaneceu.

Questão 4 – as respostas foram agrupadas em contador e outras funções, composto por contador e outra função e função gratificada composto de consultor, coordenador/gerente.

Questões 5, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13 e 14 – discordo totalmente e discordo como discordo, concordo totalmente e concordo como concordo e os indiferentes e não respondentes foram eliminados da análise.

Desta maneira o objetivo desta análise é analisar a associação existente entre as respostas que podem influenciar as conclusões observadas.

4.6 Associação entre o perfil a amostra e as variáveis testadas

Os resultados do Teste de independência Qui Quadrado de Person (X^2) e do *p-value* (acima de 0,05) obtidos no cruzamento das variáveis de perfil e os demais grupos de questões estão resumidos abaixo:

Tabela 4 – Resultado do Teste Qui Quadrado

Variável testada	Conhecimento do CPC 04	Experiência em contabilidade	Experiência na área petrolífera	Função exercida na organização
“As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.”	0,213	0,033	0,187	0,029
Um ativo intangível para ser reconhecido no balanço patrimonial da organização necessita ser identificável, controlado e gerador de benefício econômico futuro. Qual é o seu nível de concordância?	0,417	0,898	0,898	0,898
Conforme o CPC04, um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se o custo do ativo possa ser mensurado com segurança. Qual é o seu grau de concordância no caso de ativo intangível gerado internamente	0,124	0,283	0,413	0,086
O CPC04 orienta que na fase de pesquisa nenhum ativo deverá ser reconhecido. Qual é o seu nível de concordância?	0,367	0,226	0,848	0,924
Na fase de desenvolvimento poderá ser aplicado tratamento alternativo. Uma vez atendido a certos critérios específicos os gastos podem ser reconhecidos como ativos intangíveis. Qual é o seu nível de concordância?	0,381	0,761	0,449	0,206
O FASB no pronunciamento SFAS 19 possibilita o uso de dois métodos de contabilização dos gastos incorridos na fase de exploração de petróleo: custo total ou esforços bem sucedidos. Qual é o seu nível de concordância?	0,227	0,066	0,167	0,008
No método de esforços bem sucedidos, somente os gastos de geologia e geofísica relacionados a condução de estudos são tratados como despesa quando incorridos, pois no entendimento do FASB apenas estes gastos de exploração devem ter tratamento contábil similar aos gastos de pesquisas. Qual é o seu nível de concordância?	0,307	0,038	0,442	0,798
O pronunciamento CPC 04 orienta uma breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas não reconhecidos como ativo. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento deveria ter uma evidênciação mais detalhada?	0,548	0,582	0,433	0,548
O CPC 04 orienta especificamente para os gastos com pesquisa e desenvolvimento considerados como despesa do período que os montantes dispêndios devem ser divulgados segregadamente na demonstração de resultado. Em sua opinião esta evidênciação é suficiente para os usuários das informações contábeis?	0,643	0,308	0,688	0,621

Conclui-se as questões 1 e 3 quando associadas as outras questões apresentam valor pvalue superior a 0,05, no entanto as questões 2 e 4 apresentam alguns resultados inferiores a 0,05. O resultado superior a 0,05 indica que a hipótese nula deve ser aceita, o que sugere que as variáveis possuem opiniões semelhantes nestas questões.

Analisando os resultados inferiores a 0,05 pode-se verificar que quando se trata da diferença entre o valor contábil e o valor econômico da organização, abordado na questão 5, é polemico e depende da experiência dos respondentes na área contábil e da função que o mesmo exerce na organização, sendo que na variável experiência na área contábil, 1 célula apresentou frequência menor que 5. Observa-se que os profissionais com mais de 10 anos de experiência na área contábil acreditam na existência de outros fatores que podem ser determinantes para esta diferença. Desta maneira os dados evidenciam não haver um consenso sobre as opiniões

Tabela 5 – Crosstable Variável 5 x Variável 2

Valor Contábil x Valor Econômico		Tempo de experiência na área contábil		Total
		Mais de 10 anos	Menos que 10	
Concordo	Frequência	29	5	34
	Frequência esperada	26,4	7,6	34,0
	% experiência na área contábil	85,3%	14,7%	100,0%
Discordo	Frequência	6	5	11
	Frequência esperada	8,6	2,4	11,0
	% experiência na área contábil	54,5%	45,5%	100,0%
Total	Frequência	35	10	45
	Frequência esperada	35,0	10,0	45,0
	% experiência na área contábil	77,8%	22,2%	100,0%
Qui Quadrado		4,546		
Nível de significância X ² (p)		0,033		

Quanto a concordância quanto ao SFAS19, abordado na questão 11 verifica-se que há uma dependência quanto a função exercida pelo respondente. Dependência esta observada na análise descritiva onde observa-se que entre os respondentes que não exercem função gratificada o nível de discordância com este tratamento é alto, contadores 50% e 66,7% dos que exercem outras funções, enquanto que os consultores, coordenadores e gerentes concordam plenamente com este tratamento contábil. O que pode significar que a função exercida na organização pode ter um peso na resposta O *p-value* de 0,033 indica que há diferença estatística entre os grupos.

Aplicando-se um nível de significância de 10% a associação entre o tempo de experiência na área contábil e a concordância com o tratamento contábil orientado pelo SFAS19 também seria rejeitada indicando uma dependência entre as duas variáveis.

Quanto a concordância de que uma parte dos gastos com exploração de recursos minerais, atividades geofísicas e geologia, devem ser tratados como despesa do período e que estes gastos são semelhantes aos gastos com pesquisa o resultado do teste comprova que esta variável é dependente do tempo de experiência na área contábil do respondente.

4.7 Associação entre a questão 11 e a questão 12

Este teste objetivou comparar a concordância dos pesquisados com a utilização do método de esforços bem sucedidos para os gastos com exploração e produção de recursos minerais que reconhece no ativo alguns gastos exploratórios com a questão 12 sobre o nível de concordância que gastos de geologia e geofísica que são considerados como exploratório serem considerados como despesa. O resultado do teste Qui Quadrado de Pearson (X²) demonstra que dos 24 respondentes que concordaram com a aplicação do método de esforços bem sucedidos, 20 indivíduos (83,3%) acreditam que os gastos de geologia e geofísica assim ser classificados como despesa do período. O *p-value* de 0,029 indica que há uma diferença estatística entre os grupos, rejeitando-se a hipótese nula.

Com este resultado pode-se concluir que a concordância sobre o tratamento contábil orientado a algumas das atividades de exploração de recursos minerais depende das respostas

efetuadas a concordância com o SFAS19. Desta maneira os concordantes da questão 11 tendem a concordar com a questão 12.

Tabela 6 – Resultado do teste Qui Quadrado

		Liberdade de Julgamento		Total	
		Concordo	Discordo		
Método de esforços bem sucedidos	Concordo	Observada	20	4	24
		Esperada	17,1	6,9	24,0
	Discordo	Observada	7	7	14
		Esperada	9,9	4,1	14,0
Total	Observada	27	11	38	
	Esperada	27	11	38,0	
Qui quadrado (X²)			4,777		
Significância (p)			0,029		

5. CONCLUSÃO

O presente estudo pretendeu captar e analisar a percepção dos Profissionais Contábeis do setor petrolífero sobre o tratamento contábil orientado aos gastos com pesquisa e desenvolvimento sendo utilizada uma abordagem qualitativa e quantitativa.

O resultado de concordância com o tratamento contábil orientado aos ativos intangíveis pelas normas, constante no grupo 2 do questionário, demonstra que os argumentos realizados pelos críticos contábeis como Lev, Byrnes e Aubin (2011) pela alteração das normas contábeis para a ativação dos ativos intangíveis ainda não representa uma unanimidade para a classe.

No terceiro grupo do questionário onde procurou-se captar a perspectivas dos profissionais contábeis quanto ao tratamento orientado aos gastos com P&D. Os resultados demonstram que a maioria dos respondentes da pesquisa estão de acordo com esta prática contábil. Esta prática reconhece no balanço patrimonial da organização gastos extremamente incertos, que segundo alguns autores é um dos fatores para o não reconhecimento do Ativo Intangível. Desta maneira encontra-se nesta divergência de normas uma possibilidade de reconhecimento dos intangíveis.

No ultimo grupo do questionário onde foi abordada a evidenciação dos ativos intangíveis que segundo Schimidt e Santos (2009) uma melhoria na divulgação de informações sobre os ativos intangíveis proporcionaria aos usuários das informações contábeis um melhor entendimento nas mudanças ocorridas nesses ativos com o passar do tempo, melhorando a capacidade de avaliar a lucratividade e perspectiva de fluxo de caixa da empresa. Os respondentes da pesquisa concordam com os autores. Também podemos verificar que os órgãos normativos e classes contábeis nestes últimos anos estão empreendendo esforços em estudos para melhorar a divulgação financeira.

O teste de independência realizado nos crosstabs entre as questões propostas e o perfil da amostra, embora sem robustez em função da taxa de resposta dos questionários, revelaram que as questões um e dois, conhecimento/desconhecimento do CPC 04 e tempo de experiência na área de petróleo, apresentam um p-value maior que 0,05 indicando que as variáveis são independentes isto é, que não interferem no padrão de resposta observada.

No entanto as variáveis 2 e 4, experiência na área contábil e função exercida, apresentam um p-value menor que 0,05 para as questões 5, indicam que estas duas variáveis influenciam na concordância que a diferença entre o valor contábil e o valor econômico não está relacionado aos ativos intangíveis controláveis da organização.

Observa-se que a variável 2 também influencia na concordância do tratamento contábil orientado pelo SFAS 19 aos gastos com exploração e produção de recursos minerais com um p-value de 0,008 e que se fosse adotado um nível de significância de 10 o tempo de experiência na área contábil também exerceria esta influencia.

As respostas observadas na questão 12 segundo o teste estatístico Qui Quadrado sofrem influencia da experiência na área contábil com um p-value de 0,038. No tocante ao teste de independência realizado para verificar o grau de associação entre as questões 11 e 12 que os padrões de respostas observadas possuem dependência entre as variáveis, com um p-value de 0,029 rejeita-se H₀ que os grupos são independentes.

Assim nesta percepção foi possível verificar concordância com o tratamento contábil atual orientado aos ativos intangíveis apesar das suas críticas, o que representa que com relação aos intangíveis ainda há um longo caminho para um consenso de opinião.

Uma pesquisa com outros setores da economia o que poderia gerar mais informações, bem como triangulação dos dados. Assim sugere-se que estudos futuros aprofundem algumas questões aqui levantadas, em especial a diferença do tratamento contábil orientado aos gastos com pesquisa e desenvolvimento e aos aplicados aos gastos com a exploração e produção de recursos minerais. Entende-se também importante realizar um levantamento quanto à possibilidade de se orientar tratamento diferenciado para os gastos com P&D de acordo com cada setor da economia.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BREALEY, R.A.; MYERS, S. C.; ALLEN, F. Princípios de Finanças Corporativas. São Paulo: McGrawHill, 2008. 8 ed.

BYRNES, N.; AUBIN, D. O ativo está de volta ao debate. Valor Econômico, São Paulo, 2011.

CALDAS, M. A. F; CARVALHAL, R. L. Avaliação de intangíveis empresariais: uma análise Macroeconômica. In: SIMPÓSIO DE PESQUISA OPERACIONAL, 42., 2011, [S.l.]. Anais... [S.l.: s.n.], 2011.

CAMARGO, Eneas da Silva. Um estudo sobre a contabilização dos ativos intangíveis no Brasil. Rio Grande do Sul: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.

COMITÊ DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00: pressupostos básicos. 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. CPC 04: ativos intangíveis. 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 20 jan. 2009.

CRISÓSTOMO, V. L.; GONZÁLEZ, E. V. Custos de P&D no Brasil: um possível efeito positivo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005. CD-ROM.

- CRISÓSTOMO, Vicente Lima; VALLELADO, Eleutério. Possível Reação do Mercado Brasileiro aos Investimentos em P&D. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n.1, p. 96-114, 2006.
- ESPEJO, M. M. dos S. B.; CRUZ, A. P. C. da; ESPEJO, R. A. Uma análise multivariada dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento como possíveis preditores da rentabilidade futura de empresas abertas brasileiras: um estudo empírico. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 12., 2009, São Paulo. Anais... São Paulo: [s.n.], 2009.
- FONSECA, J. S.; MARTINS, G. A. Curso de Estatística. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GARCIA, E. A. da R. Ativo Intangível: goodwill e capital intelectual: uma necessidade de evidenciação nos relatórios contábeis. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE INTERCOSTOS, 2001, [S.l.]. Anais... [S.l.: s.n.], 2001.
- GARCÍA-AYUSO, Manuel. El valor de los intangibles en la economía de la información: algunas precisiones conceptuales. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n. 56, p. 10-11, 2001.
- _____. Factors explaining inefficient valuation of intangibles. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. v. 16, n. 1, p 57-69, 2003.
- GIL, A. C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOSS, O; ROJO, C. A.; SOUZA, D. G.; BRAUN, L. Evolução e tratamento de ativos intangíveis nos
- IUDICIBUS, S. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEV, B. Intangibles: management, measurement, and reporting. Washington: Brookings, 2001.
- _____. O contador da nova economia. *Revista Época Negócios*. 2009. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,EMI22339-16642,0-O+CONTADOR+DA+NOVA+ECONOMIA.html>>. Acesso em: 20 ago. 2009.
- LEV, B.; SOUGIANNIS, T. The capitalization, amortization and value-relevance of R&D. *Journal of Accounting and Economics*, v.21 p. 107-138, 1996.
- LEV, B.; ZAMBON, S. (2003) Intangibles and intellectual capital: an introduction to a special issue. *European Accounting Review*, v. 12, n. 4, p. 597-603. 2003.
- MACHADO, P.J., SANTOS, R.C; RIBEIRO, K. de S. e MARTINS, V. A. Exploração e avaliação de recursos minerais: manual de normas internacionais de contabilidade IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2010. cap. 8, p. 130 -170, v. 2.
- RODRIGUES, A ; SILVA, C. E. Contabilidade de petróleo e gás. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- SÁ, A. L. Presente e futuro: onde estará o balanço patrimonial? 2010. Disponível: <<http://www.lopesdesa.com.br>>. Acesso em: 01 jul. 2012.
- SANTOS, J. L. dos; SCHIMIDT, P. & FERNANDES, L. A. Introdução à contabilidade internacional. São Paulo: Atlas, 2006.



Desafios e Tendências da Normatização Contábil

SCHIMIDT, P. SANTOS, J. L. Avaliação de ativos intangíveis. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHROEDER, R. G.; MC CULLERS, Levis D. Accounting theory: text and readings. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1982.

SIEGEL, S.; CASTELLAN Jr., N. J. Estatística não paramétrica para ciências do comportamento. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SOUZA, A. C. F. de. Avaliação de propriedade intelectual e ativos intangíveis. Revista ABPI, n. 39, p. 9, mar./abr. 1999.