

# MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA<sup>1</sup>, LUZIA GUIMARÃES<sup>2</sup>

## RESUMO

A importância de evidenciar o ativo intangível no valor contábil de uma organização está na problemática da sua contabilização. O presente trabalho está baseado em uma análise empírica que propõe uma metodologia fundamentada nas técnicas operativas proporcionadas pela teoria dos subconjuntos difusos, da identificação, e, posteriormente, com tratamento dos intangíveis geradores de vantagens competitivas, com a inclusão nas demonstrações contábeis. O resultado esperado deste trabalho é medir os ativos intangíveis de uma Instituição de Ensino Superior, tendo como referência os dados qualitativos da avaliação interna, combinados com a avaliação das condições de ensino, através dos indicadores do Sistema de Avaliação da Educação Superior do Ministério da Educação. São gerados dados contábeis e não contábeis, com informações relevantes para os relatórios das demonstrações contábeis. Com base em dados do ensino de graduação superior da IES denominada de Faculdade Afirmativo (FAFI), nos períodos 2003 a 2005, são criados indicadores que, aplicados ao resultado dos respectivos cursos (Letras e Fonoaudiologia), possibilitam o cálculo de valores dos investimentos do ativo intangível. Também são apresentados os procedimentos de como evidenciar os ativos intangíveis nas demonstrações contábeis.

**Palavras-Chave:** Mensuração do ativo intangível. Contabilização do ativo intangível. Demonstração do ativo intangível.

## ABSTRACT

Highlight the importance of intangible assets in book value of an organization lies in its accounting problems. This paper is based on an empirical analysis that proposes a methodology based on the operative techniques offered by the theory of fuzzy subsets, identification, and later with the treatment of intangible assets that generate competitive advantage by including in the financial statements. The expected outcome of this study is to measure the intangible assets of an institution of higher education, with reference to the qualitative data from internal evaluation, combined with an appraisal of the schools, through indicators of Assessment System of Higher Education, Ministry of Education. There are generated accounting data and non-accounting with relevant information for the reports of the financial statements. Based on data of undergraduate education called the top of the IES Faculty Affirmative (FAFI), for the periods from 2003 to 2005, indicators are created that applied to the outcome of their courses (Literature and Speech), allow the calculation of values of investment asset intangible. Procedures are also presented evidence of how intangible assets in financial statements.

**Keywords:** Measurement of intangible assets. Accounting for intangible assets. Statement of intangible assets.

---

<sup>1</sup> Contador, Professor do Departamento de Ciências Contábeis/FAeCC/UFMT; Mestre em Ciências Contábeis e Atuária –PUC/SP; Doctor en Contabilidad pela Universidad Nacional de Rosario – Argentina.

<sup>2</sup> Contadora, professora, Mestre em Ciências Contábeis pela USP/SP.

## INTRODUÇÃO

No presente trabalho, a metodologia proposta permite identificar os potenciais geradores de intangíveis. O emprego de vários indicadores, obtidos a partir da avaliação do Sistema de Avaliação da Educação Superior (SINAES), dispersos nas perspectivas adotadas pelo modelo, proporciona um retrato da situação da instituição em relação a diversos fatores dos ativos intangíveis, geralmente não evidenciados nas demonstrações contábeis.

O estudo econômico-financeiro é realizado de forma dinâmica, com base nos valores que demonstram a receita, custos, despesas e resultado, na busca de mensurar o capital intelectual de uma instituição de ensino superior da iniciativa privada, capaz de gerar resultados positivos.

Esta análise apresenta uma forma de quantificar, a partir de uma simulação, os custos que seriam necessários para serem imputados nos registros contábeis, por causa dos aspectos intangíveis da Instituição de Ensino Superior (IES).

A partir da década de 80 do século XX, mudanças estruturais e conjunturais vêm ocorrendo no mundo, provocando incertezas e, ao mesmo tempo, gerando oportunidades. Tais circunstâncias vêm exigindo das instituições de ensino superior um modelo de gestão, com a finalidade de mensurar o desempenho das atividades de ensino.

Nesse período, a comunidade universitária, liderada por movimentos ligados à educação do ensino superior, questionando a problemática da necessidade da avaliação institucional, sustentava a ideia de que a avaliação era necessária para atender ao princípio da transparência, fundamentada na exigência ética da prestação de contas à sociedade e como instrumento de fortalecimento da instituição pública, ante as contínuas ameaças de privatização. A avaliação fazia parte de um tema relevante, ampliando o número de especialistas no assunto, tornando-se um instrumento necessário à corroboração de rumos na condução da eficiência e da qualidade dos serviços oferecidos na área da educação.

No início da década de 90, avaliações se coadunavam como instrumento de melhoria e de construção da qualidade acadêmica e científica, passando a consolidar o consenso sobre os princípios e estratégias no desenvolvimento dos processos de avaliação institucional. Verifica-se que muitos são os fatores envolvidos na avaliação de desempenho das instituições, exigindo algumas considerações, ao compreender que o termo avaliação, no contexto institucional, deve ser tratado no seu sentido estrito, sistemático, se utilizando de procedimento apoiado no uso do método científico.

A avaliação realizada, especificamente, pelo corpo docente e pelo discente é o caso típico da avaliação de desempenho, pois, constitui um processo contínuo e sistemático de

reflexão, cujo objetivo é o aperfeiçoamento das atividades acadêmicas indispensáveis à tomada de decisões, à avaliação das metas, à qualidade dos serviços, ao cumprimento da missão institucional, que, como resultado final, é apresentado nos demonstrativos econômico-financeiros, positivos de uma IES.

Na visão estratégica de um processo de avaliação de uma IES, o governo federal brasileiro, através do Ministério de Educação (MEC), tem se preocupado com a criação e sistematização de um procedimento de avaliação, processo que vem ocorrendo por estudiosos da educação, de organizações não governamentais, de organismo internacional e da própria comunidade universitária. Percebe-se uma divisão dentro do próprio MEC, com questionamento forte nas universidades, tanto do setor público como do setor privado, liderada por especialistas, fato que na verdade enriquece o processo de avaliação institucional.

O objetivo deste trabalho é mensurar o Ativo Intangível de uma Instituição Superior da iniciativa privada, utilizando a modelagem com base na simulação de indicadores, tendo como referência os conceitos apurados pela comissão da avaliação externa instituída pelo Sistema de Avaliação do Ensino Superior do MEC, evidenciados nas seguintes dimensões: Organização Didático-pedagógica, Corpo Docente e Instalações; que, combinados com os indicadores contábeis e não contábeis, transformam os indicadores qualitativos em quantitativos, com o objetivo de estabelecer uma tabela métrica, com a finalidade de mensurar valores, com base nos resultados econômicos de períodos letivos.

Em um ambiente competitivo, o conhecimento intelectual vem impactando decisivamente as estruturas organizacionais, em função da relevância assumida pelos ativos intangíveis em relação aos ativos tangíveis, na composição do patrimônio das entidades, tendo como referência de estudo o capital intelectual, que propicia a capacidade de projetar resultados com lucros futuros. A mensuração dos bens intangíveis deriva da necessidade de analisar aspectos da mensuração diante da complexidade em medir o conhecimento, passíveis de serem apropriados como capital intelectual.

Os valores dos ativos intangíveis serão agregados e evidenciados em conta, de forma separada na demonstração do balanço patrimonial, enquanto que as despesas com amortização e perdas de ativos intangíveis serão apresentadas na demonstração do resultado, dentro do item operações, em continuidade de forma apropriada para cada entidade.

## 1 ATIVOS INTAGÍVEIS

Desde a última década do século passado, os aspectos dos ativos intangíveis de uma organização têm se tornado relevante. Tal fato deriva da modernização da economia mundial, que passou a considerar fatores como capacidade de inovação, capacitação do quadro de pessoal, habilidades de negociação, localização geográfica, produtividade, qualidade, dentre outros componentes, como indicadores da competitividade das organizações.

Nas IES que visam lucros, ou seja, as da iniciativa privada, a mensuração dos indicadores se refletirá no balanço patrimonial dessas instituições, evidenciando o resultado econômico propriamente dito. O ativo intangível, neste caso, é representado pela nomenclatura denominada Goodwill, que se constitui em parte do lucro destas organizações.

Iudícibus (1980) define os intangíveis como um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, confere sua posse ao proprietário. Diante desse preceito, podem-se definir ativos intangíveis como sendo recursos incorpóreos controlados pela organização, capazes de produzir benefícios futuros.

Os instrumentos de mensuração atual não permitem que a contabilidade evidencie os valores dos bens intangíveis das IES. Diante da inexistência de um modelo constituído com parâmetros para avaliação de ativos intangíveis, tendo como referência a capacidade de realização de ativos tangíveis, questiona-se: quais os mecanismos de aferição de valores efetivamente eficientes para mensurar os ativos intangíveis de uma IES, sob a ótica dos indicadores do desempenho das atividades institucionais?

Os ativos intangíveis devem ser separadamente identificados no balanço contábil como “ativos intangíveis”. As evidenciações apresentadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis incluem explicações específicas de cada valor do ativo intangível, método de amortização e determinação da vida útil.

Os ativos intangíveis têm como figura central o Goodwill, que emerge naturalmente, como o valor econômico e não contábil, como afirma Martins (1972). O Goodwill tem sido genericamente aceito como o fruto da existência de diversos fatores que a contabilidade não aceita formalmente como elemento do ativo, quer sejam eles a organização interna da empresa, o bom relacionamento com os empregados, a condição monopolística, a localização da firma ou outros elementos quaisquer.

Se não existem normas regulamentares, contratuais, competitivas, econômicas ou outros fatores que limitem a vida útil de um ativo intangível, para fins de publicação da entidade, a vida útil do ativo deverá ser considerada indefinida, embora essa terminologia signifique infinito.

Uma questão fundamental é determinar o valor dos ativos intangíveis por não existirem fisicamente e não serem mensurados pela contabilidade, embora o fato de agregar valor à entidade reflita o potencial de gerar renda e lucro além do normal. Para as organizações que necessitam de licença para explorar as atividades objeto do negócio sob regime de concessão, o goodwill é o direito da exploração de tal atividade, podendo e devendo, evidentemente, ser contemplado com valor e demonstrado no patrimônio da entidade.

Afirma Martins (2002) que o registro contábil do ativo intangível nas demonstrações contábeis utilizadas para fins de publicação é atualmente possível, somente quando a instituição depositária tiver sido objeto de compra por outra entidade. Caso isso não tenha ocorrido, alternativamente pode-se fazer uso do ativo intangível para fins de controle gerencial.

A vida útil de um ativo intangível, para uma entidade, é o período sobre o qual se estima que o ativo contribua, direta ou indiretamente, na produção de fluxos de caixa futuros para a entidade. A estimativa da vida útil de um ativo intangível deverá ser baseada na análise de todos os fatores pertinentes, em especial:

- a) A expectativa de uso do ativo pela entidade;
- b) A expectativa de vida útil de outro ativo ou grupo de ativos com o qual a vida útil do ativo intangível possa estar relacionada, tais como direitos de exploração de minérios em relação à exaustão destes ativos;
- c) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que possa limitar a sua vida útil;
- d) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que capacite a renovação ou extensão, da vida útil contratual ou legal de um ativo sem custo substancial. Existem evidências que dão suporte à renovação ou extensão e elas podem ser feitas com sucesso, sem modificações materiais nas condições e termos existentes;
- e) O efeito da obsolescência demanda competição e outros fatores econômicos, tais como a estabilidade de uma indústria, conhecimento tecnológico avançado, legislação, que resulta em uma incerteza ou mudança na regulamentação do ambiente e expectativa de mudanças nos canais de distribuição;
- f) O nível de despesas com manutenção necessária para obter fluxo de caixa futuro esperado do ativo. Por exemplo, um nível material de manutenção, em relação ao valor registrado do ativo, pode sugerir uma vida útil muito limitada.

Padoveze (2005) apresenta proposta de demonstrar no grupo do ativo permanente do balanço patrimonial uma conta para evidenciar o valor do Goodwill não adquirido, como forma de evidenciá-lo nas demonstrações contábeis de uma entidade. “Goodwill não adquirido

(marcas, capital intelectual, outros intangíveis, fluxos futuros etc.).” Afirma o autor que os ativos imobilizados devem ser avaliados pelos seus fluxos futuros de serviços. Conclui que o valor do Goodwill será a diferença entre o total dos fluxos futuros de lucros ou caixa descontados, mais ou menos o valor já apropriado para os ativos imobilizados. O autor contextualiza que: “Na Demonstração do Resultado, insere-se uma conta para evidenciar o resultado adicional obtido pela avaliação de mercado e fluxo futuro de lucros ou caixa.”

Os ativos intangíveis são aqueles bens que não podem ser tocados porque não possuem corpo físico, como exemplo, a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos, resultantes do deferimento de desembolsos com serviços, em contraste com desembolsos com bens. Mencionam-se como intangíveis os nomes dos produtos; direitos de autoria; compromissos de não concorrer; franquias; interesses futuros; Goodwill; licenças; direitos de operação; patentes; matrizes de gravação; processos secretos; marcas de comércio e marcas de produtos. Diante desse preceito, podem-se definir ativos intangíveis como sendo recursos incorpóreos controlados pela organização, capazes de produzir benefícios futuros, não devendo ser medidos de maneira estanque ou de forma isolada.

Uma questão fundamental é determinar o valor dos ativos intangíveis por não existirem fisicamente e não serem mensurados pela contabilidade, embora o fato de agregar valor à entidade reflita o potencial de gerar renda e lucro além do normal. Para as organizações que necessitam de licença para explorar as atividades objeto do negócio, sob regime de concessão, o Goodwill é o direito da exploração de tal atividade, podendo e devendo, evidentemente, ser contemplado com valor e demonstrando no patrimônio da entidade.

A preocupação em identificar e mensurar os valores intangíveis de uma organização não é recente. Os autores citados registram a existência do capital intelectual, tendo como origem o Goodwill. Capital intelectual e Goodwill são fenômenos semelhantes, com fatores que identificam a existência de um valor suplementar numa organização. Capital intelectual identifica e agrupa elementos do ativo intangível, considerando-se como resultante da não aceitação pela contabilidade financeira de vários itens como componentes do ativo, em virtude dos Princípios Contábeis do custo como Base de Valor e o da Confrontação das Despesas com as Receitas mais as Convenções da Objetividade e do Conservadorismo.

## **1.1 ATIVOS INTANGÍVEIS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Gutiérrez e Martins (2005) na introdução sobre a informação contável na era do conhecimento, afirmam que os tempos em que a posição dominante de uma empresa no mercado é baseada pelo seu tamanho são referentes ao passado, e o valor de uma organização

já não reside em seus bens tangíveis, e sim nos conhecimentos técnicos e especializados de seu pessoal, em sua experiência, na propriedade intelectual, a fidelidade dos clientes, em seu "Capital Intelectual ou Conhecimento"; e a mudança tem sido radical, não só com a reformulação de novos conceitos na gestão empresarial, mas também com a criação de novos conteúdos, que agora se apresenta dotado de uma grande carga de aspectos intangíveis, sendo necessário ter muito em conta, por constituir uma fonte de criação de valor empresarial. E, no processo de câmbio, a Contabilidade como a ciência da informação empresarial, não pode quedar à margem, devendo dar resposta a novas demandas de informação que requerem os usuários, e constituir, como deve ser um fiel reflexo do valor real de uma empresa.

A importância de evidenciar o ativo intangível no valor contábil da organização está na problemática da sua contabilização, baseado em estudo empírico que propõe uma metodologia voltada para as técnicas operativas proporcionadas pela teoria dos subconjuntos difusos, da identificação, e, posteriormente, com tratamento dos intangíveis geradores de vantagens competitivas, com a inclusão nas demonstrações contábeis.

Abdel-Khalik (2004) enfatiza que os ativos intangíveis devem ser separadamente identificados no balanço como "ativos intangíveis". As divulgações exigidas nas notas explicativas das demonstrações contábeis incluem dados específicos de cada valor do ativo intangível, método de amortização e determinação da vida útil.

Os ativos intangíveis têm como figura central o Goodwill, que emerge naturalmente, como o valor econômico e não contábil, como afirma Martins (1972):

[...] o Goodwill tem sido genericamente aceito como o fruto da existência de diversos fatores que a Contabilidade não aceita formalmente como elemento do ativo, quer sejam eles a organização interna da empresa, o bom relacionamento com os empregados, a condição monopolística, a localização da firma ou outros quaisquer.

Os ativos intangíveis serão, agregados e apresentados como um item separado no balanço patrimonial.

As despesas com amortização e perdas por impairment de ativos intangíveis serão apresentadas na demonstração do resultado, dentro do item operações, em continuidade com a forma apropriada para cada entidade.

Se não existem condições legais regulamentares, contratuais, competitivas, econômicas ou outros fatores que limitem a vida útil de um ativo intangível, para fins de publicação da entidade, a vida útil do ativo deverá ser considerada indefinida, embora essa terminologia não signifique infinito.

Padoveze (2004), ao narrar sobre os pontos limítrofes ou referenciais no processo de criação de valor, afirma que existem dois pontos referenciais na análise do processo, textualizando: “Os fundamentos do lucro econômicos são: II. Ativos avaliados pelo Valor Presente do Fluxo Futuro de Benefícios e, conseqüentemente, incorporação do conceito de goodwill.”

Uma questão fundamental é determinar o valor dos ativos intangíveis, por não existirem fisicamente e não serem mensurados pela contabilidade, embora, o fato de agregar valor à entidade, reflete o potencial de gerar renda e lucro além do normal. Para as organizações que necessitam de licença para explorar as atividades objeto do negócio sob regime de concessão, o goodwill é o direito da exploração de tal atividade, podendo e devendo, evidentemente, ser contemplado com valor e demonstrado no patrimônio da entidade.

Além disso, no entendimento de Eggleston (2002), quando os avaliadores determinam a vida útil de um intangível, eles deveriam considerar tanto os fatores contratuais quanto os econômicos, incluindo a expectativa de demanda pela tecnologia, risco de obsolescência, ciclo operacional e o impacto na competitividade.

A história do desenvolvimento do conhecimento contábil, especificamente sobre Goodwill, demonstra que a percepção da importância e a preocupação em identificar os elementos intangíveis que interagem no sistema organizacional e que, agregam valor em médio e longo prazo, não são recentes.

Os autores citados registram a existência do capital intelectual, tendo como origem o Goodwill. Capital intelectual e Goodwill são fenômenos semelhantes, com fatores que identificam a existência de um valor suplementar numa organização, e que integram o capital intelectual, que identifica e agrupa elementos do ativo intangível que pertenciam ao Goodwill, considerando-se como resultante da não aceitação pela contabilidade financeira de vários itens como componentes do ativo, em virtude, dos Princípios do Custo como Base de Valor e o da Confrontação das Despesas com as Receitas mais as Convenções da Objetividade e do Conservadorismo.

Pacheco (2006), sobre mensuração e divulgação do capital intelectual nas Demonstrações Contábeis, textualiza que a comunidade contábil internacional, apoiada pelo International Federation of Accountants (IFAC), incentiva o esforço crescente para compreender as complexidades do gerenciamento do capital intelectual e incluí-lo nas demonstrações contábeis e em relatórios gerenciais. Mas, reconhece que há um longo caminho a ser percorrido para o desenvolvimento de práticas contábeis geralmente aceitas.



Martins (2002) afirma que o registro contábil do ativo intangível nas demonstrações contábeis utilizadas para fins de publicação é atualmente possível somente quando a instituição depositária tiver sido objeto de compra por outra entidade. Caso isso não tenha ocorrido, alternativamente pode-se fazer uso do ativo intangível para fins de controle gerencial.

Os principais ativos das organizações não são mais os recursos naturais, máquinas e capitais financeiros, e sim os intangíveis.

Low e Kalafut (2003) afirmam que o Capital intelectual refere-se ao valor das ideias. Se a história econômica do último meio século envolve a transição do poder industrial para o de serviços e, depois, para o conhecimento como força condutora da economia, deduz-se que o capital intelectual é a moeda que alimentou essa evolução.

Evidenciando a contextualização citada, a contabilização dos ativos intangíveis deve nortear-se nos princípios contábeis, fundamentando-se na classificação dos ativos tangíveis, demonstrada no balanço patrimonial no grupo do imobilizado, ordenado segundo o grau crescente de liquidez.

A vida útil de um ativo intangível, para uma entidade, é o período sobre o qual se estima que o ativo contribua, direta ou indiretamente, na produção de fluxos de caixa futuros para a entidade. A estimativa da vida útil de um ativo intangível deverá ser baseada na análise de todos os fatores pertinentes, em especial:

- a) A expectativa de uso do ativo pela entidade;
- b) A expectativa de vida útil de outro ativo ou grupo de ativos com a qual a vida útil do ativo intangível possa estar relacionada, tais como direitos de exploração de minérios em relação à exaustão destes ativos;
- c) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que possa limitar a sua vida útil;
- d) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que capacite a renovação ou extensão, da vida útil contratual ou legal de um ativo sem custo substancial. Existem evidências que dão suporte à renovação ou extensão e elas podem ser feitas com sucesso sem modificações materiais nas condições e termos existentes;
- e) O efeito da obsolescência demanda competição e outros fatores econômicos. Tais como a estabilidade de uma indústria, conhecimento tecnológico avançado, legislação que resulta em uma incerteza ou mudança na regulamentação do ambiente e expectativa de mudanças nos canais de distribuição;

- f) O nível de despesas com manutenção necessária para obter fluxo de caixa futuro esperado do ativo. Por exemplo, um nível material de manutenção em relação ao valor registrado do ativo pode sugerir uma vida útil muito limitada.



**Figura 1** – Modelo para mensuração de ativos intangíveis

Fonte: Kaplan & Norton. Balanced Scorecard: Mapas Estratégicos. Figura 7.6, p. 216.

Neste sentido, Padoveze (2005) apresenta proposta de demonstrar, no grupo do ativo permanente do balanço patrimonial, uma conta para evidenciar o valor do Goodwill não adquirido, como forma de evidenciá-lo nas demonstrações contábeis de uma entidade. “Goodwill não adquirido (marcas, capital intelectual, outros intangíveis, fluxos futuros etc.)”. Afirmo o autor que os ativos imobilizados devem ser avaliados pelos seus fluxos futuros de serviços. Conclui que o valor do Goodwill será a diferença entre o total dos fluxos futuros de lucros ou caixa, descontados, mais ou menos, o valor já apropriado para os ativos imobilizados. O autor contextualiza que: “[...] na demonstração do resultado, insere-se uma conta para evidenciar o resultado adicional obtido pela avaliação de mercado e fluxo futuro de lucros ou caixa.”

Evidenciando a contextualização citada, a contabilização dos ativos intangíveis deve nortear-se nos princípios contábeis, fundamentando-se na classificação dos ativos tangíveis, demonstrada no balanço patrimonial no grupo do imobilizado, ordenado segundo o grau crescente de liquidez.

A situação do ativo intangível, no curto e longo prazo, respectivamente, em virtude de aplicações de recursos, nos aspectos a seguir qualificados:

No curto prazo:

- a) Aumento das aplicações de recursos (despesas e investimentos);
- b) Diminuição do resultado (lucro);
- c) Aumento da satisfação do cliente;
- d) Diminuição da evasão escolar;
- e) Diminuição do ativo intangível.

No longo prazo:

- a) Aumento do resultado (lucro);
- b) Aumento do número de clientes;
- c) Aumento do ativo intangível.

Mensurar o valor do ativo intangível, comparando com o resultado (lucros) de uma IES, analisando a síntese da avaliação com referência à aplicação de recursos nas categorias das seguintes dimensões:

- a) Organização didático-pedagógica;
- b) Corpo docente;
- c) Instalações.

## **2 METODOLOGIA**

Para o presente trabalho foi necessário conhecer a fundo os conceitos metodológicos do programa de avaliação institucional das universidades brasileiras/MEC. Foram examinados os elementos necessários para a avaliação de uma IES, considerando todos os conceitos de avaliação da MEC/CONAES (BRASIL, 2006). A estimativa das condições de funcionamento, os aspectos administrativos e de infraestrutura que sustentam e apoiam o ensino, pesquisa e extensão, justificam a priorização do desempenho do corpo docente, porque se entende que o resultado obtido por essa pesquisa apresenta uma grande quantidade de variáveis que interferem diretamente na qualidade do ensino e no fortalecimento das outras atividades. Com os dados obtidos do MEC, foi possível gerar 228 combinações de situações possíveis ao interior de uma IES, com a finalidade de, a partir da mesma, gerar os custos e estabelecer uma ponderação que permitirão descobrir a situação real da IES e enfrentá-la com a situação ótima para o MEC.

O estudo de caso é uma boa estratégia para fazer uma pesquisa, indo ao encontro da essência de tentar sustentar um conjunto de deliberações, de aplicações e dos processos dos resultados contemplados.

Para a presente metodologia foi considerada a simulação apresentada pelos autores em outro artigo, onde se explica como foi levantada a informação do MEC. Diante disso, procedeu-se a criação de situações possíveis (combinações) que uma IES poderia adotar, enquanto comparadas com a avaliação real que o MEC realizou na IES, obtendo, a partir daí, os valores contábeis necessários para demonstrar nos balanços contábeis, com a inclusão dos ativos intangíveis da IES.

A IES selecionada para objeto de estudo foi a Faculdade Afirmativo (FAFI), dentro dos cursos de Letras e Fonoaudiologia, nos períodos de 2003, 2004, 2005, respectivamente.

A modelagem de indicadores de desempenho do ensino de graduação terá por finalidade trabalhar duas premissas básicas para sua mensuração. A primeira vem da necessidade de aferir resultados, a partir de indicadores associados aos objetivos operacionais da organização. A segunda premissa básica vem da necessidade imperiosa de operacionalizar o modelo, gerando valores que possibilitam estimar o ativo intangível das IES, com base no desempenho do ensino de graduação.

O desempenho de uma IES se concentra no grau de cumprimento dos objetivos estabelecidos, a partir da missão evidenciada através de indicadores das dimensões ensino, pesquisa e extensão. Na gestão da missão pode-se calcular o modo com que cada área e/ou colaborador contribui para a realização da missão da IES. Esta avaliação poderá ser mensurada de tal forma, que os indicadores intangíveis que evidenciam o nível de satisfação da IES junto à comunidade externa possam ser comparados com os aspectos tangíveis. Na prática, a avaliação da missão organizacional é uma forma eficaz de se explorar ao máximo o potencial dos servidores a serviço da missão da IES. Porém, são de fundamental importância a confiança e a flexibilidade dos seus integrantes.

**Tabela 1**  
Avaliação de uma IES pelo MEC

Professores			Opinião de acordo com MEC das Atividades Científicas							Opinião General	Classificação	
Especialista	mestrado	doutorado	Jornais	Livros	Anuais	Resumo	Prop.Intel	Projetos	Pedagógico			
20	0	0	1	0	0	1	0	1	0	108000	1	Ineficiente
19	1	0	1	0	1	2	0	1	0	103600	1	Ineficiente
18	2	0	2	0	1	3	0	1	0	99200	1	Ineficiente
18	1	1	2	0	1	3	0	1	0	96800	1	Ineficiente
17	3	0	2	0	1	3	0	1	0	94800	1	Ineficiente
17	0	3	3	0	1	5	1	2	0	87600	2	Ineficiente
16	2	2	3	1	1	5	1	2	0	85600	2	Ineficiente
16	1	3	3	1	2	5	1	2	0	83200	2	Ineficiente
15	3	2	4	1	2	6	1	2	0	81200	2	Ineficiente
16	0	4	4	1	2	6	1	2	0	80800	2	Ineficiente
13	0	7	6	1	3	9	1	4	1	60400	3	Aceitavel
12	2	6	6	1	3	9	1	4	1	58400	3	Aceitavel
12	1	7	6	1	3	10	1	4	1	56000	3	Aceitavel
11	3	6	6	1	3	10	1	4	1	54000	3	Aceitavel
12	0	8	6	1	3	10	1	4	1	53600	3	Aceitavel
6	1	13	10	2	5	16	2	6	1	15200	4	Eficiente
4	6	10	10	2	5	16	2	6	1	13600	4	Eficiente
0	2	18	14	2	6	22	3	9	2	-23200	4	Eficiente
0	1	19	15	2	6	23	3	9	2	-25600	4	Eficiente
0	0	20	15	2	7	23	3	9	2	-28000	4	Eficiente

Fonte: Construção do autor.

Depois de submetidas às considerações, operacionalizando um aplicativo da planilha eletrônica, obteve-se a tabela 1, apresentando 228 combinações de professores com grau acadêmico de especialistas, mestres e doutores, permitindo analisar os respectivos cursos de graduação de Letras e Fonoaudiologia.

Para o cálculo do intangível, consideram-se os resultados obtidos na tabela 1, identificando o lugar da combinação dos professores por seu grau acadêmico, isto é, observamos uma IES e visualizamos o número total de professores doutores, mestres e especialistas. Logo, a tabela 1 é ponderada pelo total de professores de simulação. Depois de observada a combinação, temos a avaliação atual da IES, segundo o MEC.

Entretanto, observamos o lucro esperado e, mediante a equação abaixo, estabelecemos o investimento necessário da IES para conseguir uma avaliação aceitável pelo MEC.

$$AI / IES = 100\% - \frac{VComb - VAcep}{VComb} \times 100\%$$

Onde:

VAcep: Valor proposto mínimo onde o MEC considera a IES como aceitável;

VComb: É a combinação dos professores pelo grau acadêmico numa IES.

Para conseguir identificar o investimento necessário pela IES, a expressão correspondente a Ativo Intangível (AI) deve multiplicar ao valor econômico da IES e, desta forma, encontramos o valor estimado do intangível. Este modelo foi aplicado para encontrar os investimentos do intangível, evidenciados nos quadros 1 e 2, constante do presente trabalho.

## 2.1 ESTUDO DE CASO PARA O CURSO DE LETRAS

A tabela 1 é um resumo de todas as possíveis situações em que uma IES poderia ter. Partindo da avaliação do MEC, nota-se que contratando 20 docentes em nível de especialistas, em uma IES, o lucro seria de R\$ 108.000,00. Porém, antes da exigência do MEC, essa instituição era considerada ineficiente, e para ter uma avaliação aceitável pelo MEC a IES terá que fazer investimentos na ordem de R\$ 47.600,00, correspondente ao que deixaria de ganhar por ter uma avaliação aceitável pelo MEC. Tal resultado é obtido a partir da seguinte expressão:

$$AI / IES = \frac{108.000 - 60.400}{108.000} \times 100\% = \frac{47.600}{108.000} = 44,07\%$$

Observa-se que esta diferença representa 44,07% que a IES deixará de ganhar para melhorar na avaliação frente ao MEC. Desta forma, a IES terá de contratar no mínimo 13 professores especialistas e 7 professores doutores, perfazendo um total de 20 docentes, para ser considerada como aceitável pelo MEC. Nota-se também, que a IES deixará de obter um ganho no montante de R\$ 92.800,00, o que representa um investimento de 85,93% para que a IES seja considerada eficiente pelo órgão avaliador. Assim, terá de contratar 6 professores especialistas, 1 professor mestre e 13 professores doutores no mínimo. Obviamente, ao desejar que a IES tenha uma qualificação excelente pelo MEC, terá que investir a importância de R\$ 136.000,00, que representa 125,93%, valor que deixaria de receber para ter uma avaliação significativa pelo MEC.

Entende-se que a IES do setor privado somente queira investir o equivalente a 44,07%, considerando seu interesse principal de obter lucro. Então, espera-se que uma IES particular contrate um mínimo de 7 professores doutores e 13 professores especialistas para obter uma qualificação em nível aceitável pelo MEC.

No caso da FAFI, especificamente, o curso de Letras, com 9 professores, sendo todos especialistas. Em tal situação, este curso se enquadraria na situação de IES ineficiente. Esta graduação está representada na primeira combinação de professores na tabela da simulação. Desta forma, a IES deveria ter um desembolso de 44,07% obviamente, para que o curso de Letras fosse considerado aceitável pelo MEC. Assim, o curso de Letras teria que deixar de receber a quantia de R\$ 30.421,19 para o exercício de 2005, constituindo o custo intangível da graduação de Letras. Para a avaliação integral do curso de Letras nos exercícios de 2003 e 2004, também teria que diminuir o lucro em 44,07%, uma vez que para os respectivos períodos, a FAFI não tenha modificado o seu quadro de professores docentes. Os valores obtidos para esses anos corresponderiam aos custos intangíveis para o curso da graduação de Letras.

## **2.2 ESTUDO DE CASO PARA O CURSO DE FONOAUDIOLOGIA**

O curso de Fonoaudiologia apresenta um quadro com 13 docentes, sendo 1 professor mestre, 2 professores doutores e 10 professores especialistas, o que corresponde, segundo modelo de simulação da tabela 1, ao nível 16. Este nível é avaliado pelo MEC na categoria insuficiente. Para ser considerado um nível aceitável, a IES teria que fazer um investimento de R\$ 15.075,49 para o exercício de 2005, com o intuito de melhorar seu perfil frente ao MEC. Fator apresentado na expressão a seguir:

$$AI / IES = \frac{83.200 - 60.400}{83.200} \times 100\% = \frac{22.800}{83.200} = 27.40\%$$

Com a finalidade de extrair o valor do intangível para os exercícios de 2003 e 2004, respectivamente, também se aplicará a mesma proporcionalidade devida, considerando que não houve mudanças nos referidos exercícios do quadro de docentes do curso de Fonoaudiologia.

Tanto as informações intangíveis obtidas nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente para os cursos de Letras e Fonoaudiologia, serão comunicadas nas demonstrações contábeis.

Os pareceres preliminares permitiram apresentar os resultados contábeis e financeiros dos dois cursos (Letras e Fonoaudiologia) para o período 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Os ativos tangíveis e os intangíveis são fundamentais para o desempenho geral da instituição, sendo necessária a visualização, por meio de indicadores, da forma com que os diversos ativos se combinam, apresentando a seguinte distribuição: ativos tangíveis fixos, prédios e terrenos; mobiliário, compreendendo a biblioteca, laboratórios, mobiliários; e ativos intangíveis em relação ao ativo permanente total.

Os ativos intangíveis, como a qualificação dos funcionários, a tecnologia da informação e os incentivos à inovação, podem desempenhar papel preponderante na formação de valor para a organização. Os ativos baseados no conhecimento devem ser avaliados com extrema cautela, porque seu impacto sobre o destino de qualquer atividade é essencial.

### 3 RESULTADOS

Os resultados contábeis e financeiros serão demonstrados a partir da receita bruta, descontos sobre a receita, receita líquida, custos diretos e indiretos, evidenciando o resultado por curso e por aluno. Incluem, ainda, as despesas com vendas, administrativas e gerais, as receitas financeiras deduzidas das despesas financeiras, as previsões e ajustes, para apresentar o resultado operacional do período.

A planilha da receita evidenciará o período, o número de alunos, a receita prevista e a realizada, os descontos institucionais, os acréscimos e a inadimplência.

Os gastos serão registrados pelo regime de competência das FIES, no quadro das receitas, independente da liberação dos recursos disponibilizados para pagamento dos encargos da previdência social.

O Custo direto será composto com custos de pessoal, compreendendo: os ordenados e salários, gratificações, férias, 13º salário, FGTS, INSS, adicional noturno, serviços técnicos, diária para viagem, salário maternidade, atividade de extensão.

Gastos gerais diretos são compostos por: aluguel, material de expediente, uniformes, material esportivo, hospedagens e estadias, lanches e refeições, correios e telégrafos, energia elétrica, telefone, imobiliário de baixo valor, exames de admissão, periódicos, vestibular, gastos com transporte, serviços prestados, participação em eventos etc.

O Custo Indireto da Prestação de Serviços será composto por gastos gerais indiretos com: transportes, almoxarifado, diretoria e secretaria acadêmica, laboratório, biblioteca.

O método de custeamento utilizado será o Custeio por absorção, compreendendo os custos diretos e os custos indiretos, evidenciados por curso e por aluno. O rateio dos custos indiretos terá como parâmetro o número de alunos matriculados de cada mês e período letivo. O modelo gerará informações dos custos por curso e por aluno, respectivamente.

Com a finalidade de evidenciar os aspectos contábeis de uma IES verdadeira, foi coletada a informação contável do curso de Letras, através dos quadros abaixo:

Exercícios	Lucros	AI / IES	Intangível
2003	-36.049,16	44,07%	-15.886,86
2004	-19.585,29	44,07%	-8.631,24
2005	69.029,25	44,07%	30.421,19
<i>Total</i>	<i>13.394,80</i>		<i>5.903,09</i>

**Quadro 1** - Informações do curso de letra da FAFI para investimento em intangível

Fonte: Construção do autor.

O Quadro 1 apresenta a quantificação dos custos intangíveis para o curso de Letras, durante os exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.



Exercícios	Lucros	AI / IES	Intangível
2003	357.012,96	27,40%	97.821,55
2004	212.640,20	27,40%	58.263,41
2005	55.020,04	27,40%	15.075,49
<i>Total</i>	<i>624.673,20</i>		<i>171.160,45</i>

**Quadro 2** - Informações do curso de Fonoaudiologia da FAFI, para investimento em intangível

Fonte: Construção do autor.

O quadro 2 demonstra o quantitativo dos custos intangíveis para o curso de graduação em Fonoaudiologia, para os exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	569	7.095,04	32.095,91	225,63	7.320,67	-5.900,94	-6.160,94
Fev	935	7.095,04	27.919,73	597,21	7.692,25	-3.213,38	-3.318,08
Mar	1.215	7.095,04	32.397,27	826,6	7.921,64	-1.944,27	-1.074,14
Abr	1.305	7.095,04	48.787,06	1.271,08	8.366,12	-1.695,00	-683,12
Mai	1.328	6.122,59	45.029,75	1.186,78	7.309,37	-557,9	487,38
Jun	1.329	6.745,86	46.408,19	1.292,03	8.037,88	-473,51	181,37
<b>Soma</b>	<b>6.681</b>	<b>41.248,61</b>	<b>232.637,91</b>	<b>5.399,33</b>	<b>46.647,93</b>	<b>-13.785,00</b>	<b>-10.567,53</b>
Jul	1.052	7.112,34	50.133,44	1.763,25	8.875,59	-1.311,22	-7.715,86
Ago	935	7.770,50	24.811,14	1.034,90	8.805,41	246,93	-4.431,24
Set	959	7.605,45	41.171,48	1.631,40	9.236,85	-958,14	-2.389,35
Out	964	7.552,44	40.089,24	1.621,87	9.174,31	186,08	-1.491,31
Nov	969	10.664,87	42.937,72	1.728,14	12.393,02	-3.464,03	-4.596,27
Dez	973	11.328,66	43.614,92	1.748,18	13.076,85	-4.487,99	-4.857,60
<b>Soma</b>	<b>5.852</b>	<b>52.034,27</b>	<b>242.757,95</b>	<b>9.527,75</b>	<b>61.562,02</b>	<b>-9.788,36</b>	<b>-25.481,62</b>
<b>Total</b>		<b>93.282,88</b>	<b>475.395,86</b>	<b>14.927,08</b>	<b>108.209,96</b>	<b>-23.573,37</b>	<b>-36.049,16</b>

**Quadro 3** - Resumo de 2003, resultados do curso de Letras da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 3 apresenta o resumo mensal do curso de graduação em Letras, no período de 2003, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	569	9.825,78	32.095,91	2.820,38	12.646,16	16.056,70	15.788,03
Fev	935	9.825,78	27.919,73	2.149,97	11.975,75	22.280,19	25.867,98
Mai	1.215	9.825,78	32.397,27	2.533,12	12.358,90	27.737,54	36.160,99
Abr	1.305	10.720,78	48.787,06	3.701,09	14.421,87	27.678,50	36.620,31
Mai	1.328	10.275,71	45.029,75	3.458,61	13.734,32	27.532,32	38.678,58
Jun	1.329	10.213,34	46.408,19	3.561,80	13.775,15	27.886,93	38.415,18
<b>Soma</b>	<b>6.681</b>	<b>60.687,19</b>	<b>232.637,91</b>	<b>18.224,97</b>	<b>78.912,16</b>	<b>149.172,17</b>	<b>191.531,06</b>
Jul	1.052	10.747,13	50.133,44	4.098,36	14.845,49	33.554,80	13.588,70
Ago	935	11.322,92	24.811,14	2.202,49	13.525,41	29.162,46	24.318,32
Set	959	10.839,22	41.171,48	3.777,99	14.617,21	30.720,39	33.902,68
Out	964	11.645,70	40.089,24	3.618,01	15.263,72	28.950,36	35.778,46
Nov	969	19.139,42	42.937,72	3.899,40	23.038,82	21.013,59	29.374,08
Dez	973	19.681,24	43.614,92	3.989,44	23.670,68	20.659,67	28.519,65
<b>Soma</b>	<b>5.852</b>	<b>83.375,63</b>	<b>242.757,95</b>	<b>21.585,69</b>	<b>104.961,32</b>	<b>164.061,28</b>	<b>165.481,90</b>
<b>Total</b>		<b>144.062,82</b>	<b>475.395,86</b>	<b>39.810,66</b>	<b>183.873,48</b>	<b>313.233,45</b>	<b>357.012,96</b>

**Quadro 4** - Resumo de 2003, resultado do curso de Fonoaudiologia da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 4 apresenta o resumo mensal do curso de Fonoaudiologia, no período de 2003, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	220	7.981,92	35.662,12	1.783,11	9.765,03	-5.923,83	-6.492,80
Fev	975	7.981,92	31.021,92	1.177,24	9.159,16	2.189,56	2.094,67
Mar	1.117	7.981,92	35.996,97	1.385,74	9.367,66	2.910,67	3.155,26
Abr	1.273	7.981,92	54.207,85	1.831,06	9.812,98	194,11	1.684,30
Mai	1.301	6.887,92	50.033,06	1.692,13	8.580,04	1.765,44	3.075,38
Jun	1.313	7.589,09	51.564,65	1.688,71	9.277,80	532,66	2.020,11
<b>Soma</b>	<b>6.199</b>	<b>46.404,68</b>	<b>258.486,57</b>	<b>9.557,98</b>	<b>55.962,67</b>	<b>1.668,61</b>	<b>5.536,92</b>
Jul	178	8.001,39	55.703,83	13.456,54	21.457,93	-12.396,67	-18.185,70
Ago	1.360	8.741,82	27.567,94	1.885,16	10.626,98	8.618,35	626,85
Set	1.404	8.556,13	45.746,09	3.160,52	11.716,65	7.176,89	806,27
Out	1.428	8.496,50	44.543,60	2.994,53	11.491,02	7.535,43	6,26
Nov	1.433	11.997,98	47.708,58	3.262,69	15.260,68	3.157,55	-3.605,26
Dez	1.458	12.744,75	48.461,02	3.323,80	16.068,55	-1.465,32	-4.770,64
<b>Soma</b>	<b>7.261</b>	<b>58.538,56</b>	<b>269.731,05</b>	<b>28.083,25</b>	<b>86.621,80</b>	<b>12.626,24</b>	<b>-25.122,21</b>
<b>Total</b>		<b>104.943,24</b>	<b>528.217,62</b>	<b>37.641,23</b>	<b>142.584,47</b>	<b>14.294,85</b>	<b>-19.585,29</b>

**Quadro 5** - Resumo de 2004, de resultados do curso de Letras da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 5 apresenta o resumo mensal do curso de Letras, no período de 2004, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	220	11.054,01	35.662,12	10.860,74	21.914,74	7.837,21	12.563,13
Fev	975	11.054,01	31.021,92	1.813,59	12.867,60	18.574,03	20.496,10
Mar	1.117	11.054,01	35.996,97	2.062,49	13.116,50	21.953,59	25.148,40
Abr	1.273	12.060,88	54.207,85	2.980,79	15.041,67	17.530,07	20.137,57
Mai	1.301	11.560,18	50.033,06	2.692,02	14.252,19	17.256,97	21.907,70
Jun	1.313	11.490,01	51.564,65	2.749,07	14.239,08	14.808,82	21.346,05
<b>Soma</b>	<b>6.199</b>	<b>68.273,09</b>	<b>258.486,57</b>	<b>23.158,70</b>	<b>91.431,79</b>	<b>97.960,68</b>	<b>121.598,94</b>
Jul	178	12.090,52	55.703,83	18.776,57	30.867,09	-729,96	3.610,78
Ago	1.360	12.738,29	27.567,94	1.074,34	13.812,62	11.483,29	19.551,08
Set	1.404	12.194,13	45.746,09	2.020,13	14.214,25	13.385,20	24.050,65
Out	1.428	13.101,42	44.543,60	1.996,35	15.097,77	11.176,76	20.081,47
Nov	1.433	21.531,84	47.708,58	2.164,03	23.695,87	1.701,90	12.464,02
Dez	1.458	22.141,40	48.461,02	2.160,47	24.301,87	-2.478,75	11.283,26
<b>Soma</b>	<b>7.261</b>	<b>93.797,59</b>	<b>269.731,05</b>	<b>28.191,89</b>	<b>121.989,48</b>	<b>34.538,43</b>	<b>91.041,25</b>
<b>Total</b>		<b>162.070,68</b>	<b>528.217,62</b>	<b>51.350,59</b>	<b>213.421,26</b>	<b>132.499,12</b>	<b>212.640,20</b>

**Quadro 6** - Resumo mensal de 2004 de resultados do curso de Fonoaudiologia da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 6 apresenta o resumo mensal do curso de Fonoaudiologia, no período de 2004, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	633	8.868,80	39.624,58	4.507,06	13.375,86	1.573,77	5.287,86
Fev	1.301	8.868,80	34.468,80	2.093,03	10.961,83	4.825,34	8.683,75
Mar	1.334	8.868,80	39.996,63	2.398,60	11.267,40	4.636,07	6.970,50
Abr	1.355	8.868,80	60.230,94	3.600,52	12.469,32	2.547,61	5.476,84
Mai	1.367	7.653,24	55.592,29	3.375,39	11.028,63	4.832,11	7.659,22
Jun	1.377	8.432,32	57.294,06	3.495,06	11.927,38	3.430,97	6.858,76
<b>Soma</b>	<b>7.367</b>	<b>51.560,76</b>	<b>287.207,30</b>	<b>19.469,67</b>	<b>71.030,43</b>	<b>21.845,86</b>	<b>40.936,92</b>
Jul	1.166	8.890,43	61.893,13	4.458,85	13.349,28	989,88	5.314,44
Ago	1.262	9.713,13	30.631,04	1.868,93	11.582,06	4.276,89	8.063,52
Set	1.239	9.506,81	50.828,99	3.076,82	12.583,63	965,15	5.654,27
Out	1.249	9.440,55	49.492,89	2.971,95	12.412,50	1.602,65	5.533,66
Nov	1.261	13.331,09	53.009,53	3.194,86	16.525,95	-3.052,69	2.161,90
Dez	1.255	14.160,83	53.845,58	3.260,77	17.421,60	-4.769,19	1.364,54
<b>Soma</b>	<b>7.432</b>	<b>65.042,84</b>	<b>299.701,16</b>	<b>18.832,18</b>	<b>83.875,02</b>	<b>12,69</b>	<b>28.092,33</b>
<b>Total</b>		<b>116.603,60</b>	<b>586.908,46</b>	<b>38.301,85</b>	<b>154.905,45</b>	<b>21.858,55</b>	<b>69.029,25</b>

**Quadro 7** - Resumo de 2005, resultados do curso de Letras da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 7 apresenta o resumo mensal do curso de Letras, no período de 2005, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	633	12.282,23	39.624,58	2.503,92	14.786,15	4.821,31	6.461,11
Fev	1.301	12.282,23	34.468,80	1.165,74	13.447,97	3.615,20	10.084,86
Mar	1.334	12.282,23	39.996,63	1.319,23	13.601,46	4.457,81	7.787,76
Abr	1.355	13.400,98	60.230,94	1.911,39	15.312,37	2.606,64	5.188,40
Mai	1.367	12.844,64	55.592,29	1.748,70	14.593,34	855,82	5.139,46
Jun	1.377	12.766,68	57.294,06	1.872,35	14.639,03	859,71	6.396,50
<b>Soma</b>	<b>7.367</b>	<b>75.858,99</b>	<b>287.207,30</b>	<b>10.521,33</b>	<b>86.380,32</b>	<b>17.216,49</b>	<b>41.058,09</b>
Jul	1.166	13.433,91	61.893,13	2.441,75	15.875,66	1.021,62	5.371,60
Ago	1.262	14.153,65	30.631,04	1.019,42	15.173,07	3,99	8.359,76
Set	1.239	13.549,03	50.828,99	1.435,85	14.984,88	-2.599,21	6.404,34
Out	1.249	14.557,13	49.492,89	1.386,91	15.944,04	-2.909,21	4.556,73
Nov	1.261	23.924,27	53.009,53	1.471,32	25.395,59	-13.571,13	-5.662,79
Dez	1.255	24.601,55	53.845,58	1.501,67	26.103,22	-13.305,22	-5.067,69
<b>Soma</b>	<b>7.432</b>	<b>104.219,54</b>	<b>299.701,16</b>	<b>9.256,92</b>	<b>113.476,46</b>	<b>-31.359,16</b>	<b>13.961,95</b>
<b>Total</b>		<b>180.078,53</b>	<b>586.908,46</b>	<b>19.778,25</b>	<b>199.856,78</b>	<b>-14.142,67</b>	<b>55.020,04</b>

**Quadro 8** - Resumo de 2005, resultados do curso de Fonoaudiologia da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 8 apresenta o resumo mensal do curso de Fonoaudiologia, do período de 2005, e demonstra o resultado financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

CURSOS/ANOS	2003	2004	2005	TOTAL
1. Letras	-15.886,86	-8.631,24	30.421,19	5.903,09
2. Fonoaudióloga	97.821,55	58.263,41	15.075,49	171.160,45
<b>Total</b>	<b>81.934,69</b>	<b>49.632,17</b>	<b>45.496,68</b>	<b>177.063,54</b>

**Quadro 9** - Resumo dos valores dos ativos intangíveis por unidade

Fonte: Construção do autor.

O quadro 9 demonstra o resumo dos valores do ativo intangível, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente, dos cursos de Letras e Fonoaudiologia.

Ele também apresenta resumo dos quadros 3 a 8, respectivamente, objeto de demonstrativo de resultados dos cursos de Letras e Fonoaudiologia, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

<b>DÉBITO</b>	<b>CRÉDITO</b>	<b>EXERCÍCIO</b>	<b>VALOR</b>
Ativo Intangível	Reserva de Ativo Intangível	2003	81.934,69
		2004	49.632,27
		2005	45.496,68

**Quadro 10** - Contabilização dos ativos intangíveis

Fonte: Construção do autor.

O Quadro 10 apresenta os lançamentos contábeis no ativo intangível dos respectivos valores resultantes dos cálculos apresentados.

<b>ATIVO</b>		<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
	CIRCULANTE	813.588,33	1.139.819,49	1.560.754,03
	Disponibilidades	756.429,87	1.131.359,49	1.536.435,20
	Realizáveis	57.158,46	8.460,00	24.318,83
	REALIZÁVEL LONGO PRAZO	138.387,24	138.387,24	138.387,24
	PERMANENTE	720.250,68	769.882,85	1.187.331,53
	Imobilizado tangível	638.315,99	638.315,99	1.010.267,99
	Intangíveis	81.934,69	131.566,86	177.063,54
	TOTAL DO ATIVO	1.728.970,72	2.194.828,69	3.116.783,23
<b>PASSIVO</b>		<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
	CIRCULANTE	2.086.367,08	2.407.449,16	3.040.347,10
	Exigíveis	2.086.367,08	2.407.449,16	3.040.347,10
	EXIGÍVEL LONGO PRAZO	66.129,52	471.747,98	471.757,98
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	-480.270,35	-831.107,56	-625.632,28
	Capital social	5.000,00	5.000,00	5.000,00
	Reserva capital	154.978,60	154.978,60	154.978,60
	Reservas intangíveis	81.934,69	131.566,86	177.063,54
	Lucros/prejuízo	-722.183,64	-1.122.653,02	-962.674,42
	TOTAL DO PASSIVO	1.728.970,72	2.194.828,69	3.116.783,23

**Quadro 11** - Balanço Patrimonial dos exercícios de 2003, 2004 e 2005

Fonte: Construção do autor.

O quadro 11 demonstra os valores do balanço contábil, ou seja, o ativo e passivo dos exercícios sociais de 2003, 2004 e 2005, respectivamente, da IES objeto do estudo de caso.

Os valores evidenciados são necessários para que se tenha uma visão ou comparação entre o ativo tangível e o ativo intangível.

Foram determinados os indicadores que formaram os grupos componentes de dados de forma contínua, ao longo do tempo (2003, 2004 e 2005), na base de dados disponível na IES (controles internos e SAPIEnS/MEC), sendo priorizados indicadores quantitativos, padronizáveis e confirmáveis de forma empírica, que proporcionam comparabilidade entre os períodos. Ressalta-se que os indicadores utilizados não abrangem todos os fatores que refletem sobre os intangíveis relacionados com a IES pesquisada. Porém, são aqueles inerentes ao ensino de graduação com o desempenho de gerar resultados de lucros no futuro.

Após a seleção dos indicadores e a coleta dos dados necessários, passou-se a elaborar o Mapa para Identificação de Potenciais Geradores de Intangíveis. Etapas precedidas para a construção do mapa de identificação de potenciais geradores de ativos intangíveis da IES pesquisada. Foram observados diversos pontos merecedores de destaque nas perspectivas empregadas e nos respectivos indicadores escolhidos, envolvendo os dados constantes dos meses de janeiro a dezembro dos períodos letivos de 2003, 2004 e 2005, respectivamente. Os

mesmos foram consolidados por semestre, de janeiro a junho para o primeiro semestre, de julho a dezembro para o segundo semestre, dos mencionados exercícios sociais. Ressalta-se que para alguns indicadores, não exista a necessidade de informação.

O centro de resultado forneceu informações para o estabelecimento de padrões de alocação de recursos, orçamentos e outras formas de previsão para os gastos, contribuindo, entre outros aspectos, para a instalação de parâmetros de comparação com outras instituições com características semelhantes.

## **CONCLUSÃO**

Pela relevância dos ativos intangíveis no ambiente empresarial da atualidade, principalmente das IES que dissemina conhecimentos, é evidente a necessidade de se instituir instrumentos para a sua identificação e mensuração. As dificuldades de encontrar, identificar e avaliar os fatores intangíveis, principalmente pela subjetividade de competência dos valores evidenciados, estabelece pontos que podem desestimular iniciativas neste sentido. Porém, conforme evidenciado no modelo, é possível encontrar alternativas que subsidiem a gestão dos ativos intangíveis.

O lucro econômico é a capacidade da organização em aplicar os recursos gerados pelas vantagens, podendo investir e gerar ativos intangíveis, aumentando o goodwill, ou seja, a capacidade de gerar lucros, enquanto que, o prejuízo econômico é a incapacidade da organização em aplicar os recursos gerados pelos resultados, não podendo investir e gerar ativos intangíveis, aumentando o goodwill.

O presente trabalho teve o intuito de apresentar uma contabilidade ao interior de uma IES, partindo da contabilização dos ativos intangíveis dessa instituição. O aporte teórico se baseou no fato da necessidade da quantificação dos ativos intangíveis de uma IES, com a finalidade de além de ter presente o investimento, considerar as condições necessárias para ficar dentro dos padrões de instituições externas, como o MEC.

Em relação ao objetivo principal do estudo, constatou-se que o mesmo foi atingido, uma vez que a metodologia proposta permitiu identificar os potenciais geradores de intangíveis, contribuindo com o processo de análise e tomada de decisões empresariais. O emprego de vários indicadores, dispersos nas perspectivas adotadas pelo modelo, proporcionou um retrato da situação da instituição, em relação a diversos fatores dos ativos intangíveis, geralmente não presentes nas demonstrações contábeis.

Entendemos que os resultados alcançados foram satisfatórios, possibilitando aos gestores uma direção em relação aos componentes intangíveis do patrimônio da organização

pesquisada, identificando os fatores gerados, visualizando os reflexos das decisões sobre as aplicações de recursos de capital intelectual, relacionadas às inferências, oriundas das relações de causa e efeito.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. Rasha (Org). **Dicionário Enciclopédico de Contabilidade**. São Paulo, SP: Atlas, 2004.

BRASIL. Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior. **Avaliação Externa de Instituições de Educação Superior** – Diretrizes e Instrumento. MEC/CONAES/INEP. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.mec.conaex.inep.gov.br>>. Acesso em: 30 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Indicadores Nacionais de Ciência & Tecnologia** – 2002. MCT/SEXEC/ASCA Brasília. Disponível em: <<http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/2042.html>>. Acesso em: 28 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Sistema de Acompanhamento de Processos das Instituições de Ensino Superior** - SAPIEnS/MEC. Disponível em: <<http://www2.mec.gov.br/sapiens>>. Acesso em: 28 jan. 2008.

EGGLESTON, Carmen. A New Scorecard for Intellectual Property. **Journal of Accountancy**, American Institute of CPAs, Nova York, Abr. 2002.

Faculdade Afirmativo (FAFI). **Plano de Desenvolvimento Institucional** – *PDI*. 2002. Disponível em: <<http://www.afirmativo.com.br>>. Acesso em: 30 jan. 2008.

GUTIÉRREZ, Maria Carmen Lozano; MARTÍN, Federico Fuentes. **La importancia del intangible en la empresa de internet**: una propuesta de medición contable. Universidad Politécnica de Cartagena: Espana: (2005, Feb. 25:) ISSN 1579-1475 EAWP4 (6). Disponível em: <<http://eawp.economistascoruna.org/archives/vol4n6>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1980.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas Estratégicos** – *Balanced Scorecard*: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

LOW, Jonathan; KALAFUT, Pam Cohen. **Vantagem invisível**: como os intangíveis conduzem o desempenho da empresa. São Paulo: Bookman, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível**. São Paulo. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP). 1972.

MARTINS, Vinícius Aversari. **Contribuição à avaliação do goodwill**: depósitos estáveis, um ativo intangível. São Paulo, SP: FEA/USP, 277 p. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP). 2002.

PACHECO, Vicente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Local de publicação, n. 160, jul./ago. 2006. ISSN 0104/8341. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 5 out. 2006.

PANDOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Leearning, 2005.