



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA
DAPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

WAGNER LOPES ACELINO DA SILVA

**A IMPORTANCIA DA AVALIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS:
Uma análise dos ativos intangíveis à luz do CPC 04 e do IAS 38.**

**Senhor do Bonfim
2013**

WAGNER LOPES ACELINO DA SILVA

A IMPORTANCIA DA AVALIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS:

Uma análise dos ativos intangíveis à luz do CPC 04 e do IAS 38.

Monografia apresentada a Universidade do Estado da Bahia, Campus VII, Senhor do Bonfim-BA, Colegiado de Ciências Contábeis, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Francisco Arapiraca dos Santos

**Senhor do Bonfim
2013**

WAGNER LOPES ACELINO DA SILVA

A IMPORTANCIA DA AVALIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS:

Uma análise dos ativos intangíveis à luz do CPC 04 e do IAS 38.

Monografia apresentada ao Departamento de Educação do *Campus VII* - Senhor do Bonfim da Universidade do Estado da Bahia – UNEB como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 09 de Dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco Arapiraca dos Santos
Universidade do Estado da Bahia
(Orientador)

Prof. Leandro dos Santos Nascimento
Universidade do Estado da Bahia
(Examinador)

Profª. Hellen Ribeiro ??????????
Universidade do Estado da Bahia
(Examinadora)

AGRADECIMENTO

*Agradeço a **Deus**.*

Aos meus avós,

(especialmente ao meu avô João Lopes de Souza – in memoriam);

Aos meus pais Jose Acelino da Silva e Joana Lopes da Silva;

Aos meus irmãos Washington Lopes, Alex Assis e Maria Rosângela;

Aos meus filhos João Ricardo e Gustavo;

Aos meus tios e a

Minha Tia Branquinha (Hermelinda da Costa Souza);

Ao meu orientador Professor Francisco Arapiraca;

Aos meus amigos, colegas de trabalho e de universidade;

A todos os professores, desde o primário até a universidade.

Ao companheirismo, carinho e apoio especial de: Anny Lima, Antonio Batista,

Danielle Cavalcanti, Desusdete Filho, Edilson Barbosa, Francilice P. Santos,

Ir. Marina, João Batista, José Valmir, Kácia e Prof. Evangelista;

Aos irmãos de igreja e todas as pessoas que direto ou indiretamente

foram importantes nesta minha jornada.

A todos o meu agradecimento!

RESUMO

O objetivo deste estudo é fazer um delineamento acerca da importância dos elementos contábeis no que pertine a capacidade de evidenciação, registro, reconhecimento e mensuração dos Ativos Intangíveis, avaliando a sua relevância para os usuários, além de analisar o grau de contribuição dos mesmos à geração de riquezas para as entidades. A busca da qualidade na informação contábil é o diferencial do desempenho no resultado operacional, a mesma influi potencialmente causando interferências positivas ou negativas no resultado patrimonial. O cerne da questão é demonstrar para as empresas no Brasil a relevância da devida aplicação do CPC 04 e IAS 38 em que ambos disciplinam as normas técnicas que proporcionam diante do atual estágio em que se encontra o ambiente mercadológico, confiabilidade nas informações, e assim refletir com exatidão a real situação econômica e financeira das companhias. A valoração inicia-se a partir da mensuração desses elementos patrimoniais importantes que são, os Ativos Intangíveis, dentre os quais pode-se mencionar como os mais freqüentes: o *Goodwil*, Marcas e Patentes, Capital Intelectual, Gastos de Implantação e Pré-operacionais, Softwares, Franquias e Licenças, Direito Autoral e Gastos com Pesquisas e Desenvolvimento de Novos Produtos. No capítulo I tem-se a exposição dos elementos introdutórios, objetivos, justificativas e estrutura. No capítulo II, abordam-se os fundamentos que balizam a profundidade e relevância do tema. No capítulo III, abordam-se a metodologia aplicada ao trabalho, no capítulo IV, apresentam-se as discussões e os resultados, evidenciando as possíveis soluções e as dificuldades que certamente permeiam a adoção das medidas necessárias à eficácia das metodologias capazes de possibilitar alcançar a valoração almejada na entidade, no capítulo V, apresentam-se as conclusões e recomendações acerca das observações feitas dentro do universo pesquisado, demonstrando a importância do reconhecimento dos seus ativos mais valiosos, objeto de presente pesquisa, os Ativos Intangíveis.

Palavras-chave: ativos intangíveis, avaliação de ativos, pronunciamentos contábeis.

LISTA DE QUADROS

Quadro nº 01	Quadro Comparativo do Balanço Patrimonial - BP	44
Quadro nº 02	Tipos de Ativos Intangíveis de acordo com a doutrina, CPC-04 e IAS-38	46
Quadro nº 03	Obrigatoriedade de Evidenciação dos Ativos Intangíveis	47
Quadro nº 04	Vantagens e Desvantagens na evidenciação de Intangíveis	47

LISTA DE ABREVIATURAS

ABNT	-Associação Brasileira de Normas Técnicas
APB	-Accounting Principles Board (Conselho dos Princípios de Contabilidade)
BACEN	-Banco Central do Brasil.
BOVESPA	-Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CFC	-Conselho Federal de Contabilidade
CMN	-Conselho Monetário Nacional
CPC	-Comitê de Pronunciamentos Técnicos Contábeis.
CVM	-Comissão de Valores Mobiliários.
FASB	-Financial Accounting Standards Board
FBC	-Fundação Brasileira de Contabilidade
FIPECAFI	-Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.
IAS	-International Accounting Standards (Conselho Internacionais de Contabilidade)
IASB	-International Accounting Standards Boards (Conselho das –Normas Internacionais de Contabilidade)
IASC	-International Accounting Standards Committee Foundation (Fundação Comitê das Normas Internacionais).
INPI	-Instituto Nacional de Propriedade Industrial
IBRACON	-Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
NBC	-Normas Brasileiras de Contabilidade.
SFAS	-Statement of financial accounting standards
SUSEP	-Superintendência de Seguros Privados.
UFRGS	-Universidade Federal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	OBJETIVOS	13
1.1.1	Objetivo Geral	13
1.1.2	Objetivos Específicos	13
1.2	JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES	13
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2.	FUNDAMENTANDO CONCEITOS	14
2.1	ATIVOS INTANGÍVEIS	14
2.1.1	Definição	15
2.1.2	Da duração dos ativos intangíveis	18
2.1.2.1	Ativos Intangíveis com durações limitadas	18
2.1.2.2	Ativos Intangíveis com durações ilimitadas	20
2.1.3	Marcas e Patentes	21
2.1.3.1	Marcas	22
2.1.3.2	Patentes	23
2.1.4	Goodwill	24
2.1.5	Capital Intelectual	25
2.1.6	Gastos com Pesquisas e Desenvolvimento de Novos Produtos	28
2.1.7	Franquias e Licenças	29
2.1.8	Direito Autoral	29
2.1.8.1	Direitos sobre recursos naturais	29
2.1.9	Softwares	30
2.1.10	Gastos de Implantação e Pré-Operacionais	30
2.2	IAS 38 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDART 38)	30
2.2.1	Definição	30
2.2.2	Do Reconhecimento	31
2.2.3	Consequencias para a Pesquisa e Desenvolvimento	32
2.2.3.1	Fase da Pesquisa	32
2.2.3.2	Fase do Desenvolvimento	33

2.3	CPC 04 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 04)	35
2.3.1	Definição	35
2.3.2	Do Reconhecimento	36
2.3.3	Fase de Desenvolvimento	36
2.3.4	Formas de Avaliação dos Ativos Intangíveis	36
2.3.4.1	Método de Custo	37
2.3.4.2	Metodo do Valor de Mercado	38
2.3.4.3	Metodo da Renda	39
2.3.4.4	Prática adotada no Brasil	40
2.3.4.5	Prática recomendada pelos organismos internacionais	43
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	45
3.1	TIPO DE PESQUISA	45
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	46
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	48
	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Muitos são os temas contábeis que geram discussão e causam polêmicas tanto no nível acadêmico quanto no ambiente profissional. No entanto, poucos têm tanta importância, pelo grau de complexidade, quanto os ativos intangíveis. Esta complexidade se dá em relação à forma de conhecimento, classificação e mensuração, enfim, ao tratamento contábil a ser dispensado a esse tipo de elemento patrimonial.

Neste trabalho os Ativos Intangíveis serão a base da discussão, cuja abordagem se dará, essencialmente, no campo da visão e das práticas contábeis adotadas no Brasil, harmonizando-as com os procedimentos adotados internacionalmente, considerando que, já esta acontecendo uma harmonização desses procedimentos, conforme vem se delineando a partir das exigências dos organismos internacionais, destacando-se, nesse contexto, o *Financial Account Standard Board* (FASB) e o *Internacional Accounting Standart Board* (IASB), o primeiro com origem na pragmática escola norte-americana de contabilidade, e o segundo, com raízes na Inglaterra.

Diante desta convergência convém analisar a posição adotada pelos órgãos reguladores da atividade no Brasil, cuja expressão maior está no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em relação a esses temas, bem como no que diz respeito aos procedimentos adotados pelas empresas, em especial aquelas que têm aberto o seu capital, colocando suas ações à venda nos mercados internacionais.

O que se busca neste processo de convergência das normas internacionais é proporcionar aos stakeholders, uma linguagem universal e única para medir e relatar o desempenho empresarial usando os mesmos critérios. Produzindo assim informações confiáveis que são comparadas e analisadas tempestivamente pelos mercados e investidores. Segundo o IBEF (2005), aonde ressalta que medir coisas iguais, da mesma forma, em qualquer latitude do planeta, permitirá que os investidores façam comparações de desempenho que irão nortear as tomadas de decisões dos gestores.

No Brasil tanto o método contábil adotado em relação aos ativos Intangíveis, objetivo principal de análise nesse trabalho, quanto a forma de reconhecimento,

mensuração e evidenciação desses ativos, nos relatórios contábeis, encontra-se inserida inicialmente na medida provisória (MP) Nº 449/2008, que posteriormente se transformou na Lei 11.941/2009, que trouxe alterações no corpo da Lei das S.A Lei 6.404/76. Essa última, disciplina a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis. Seguindo o critério estabelecido pelas normas internacionais de contabilidade. A partir daí com a alteração do plano de contas é que foi criado o subgrupo Intangível no grupo de contas do Ativo não Circulante. Tal criação justificou-se, devido a necessidade de evidenciar valores econômicos e de mercados que estavam acima dos valores patrimoniais, e que tais valores não poderiam ser absorvido por nenhum outro grupo de contas. Justificando assim a criação do grupo de contas Ativo Intangível.

Segundo (Hoss et. al 2010 p.02) É por meio dos Ativos Intangíveis que é possível determinar o quanto vale o negócio e quanto a empresa pode captar de fomento e de aporte econômico-financeiro. Segundo Schmidt e Santos (2009 p. 01) Um estudo realizado recentemente pelo professor Keith Bradley do Open Business School comprovou que, em média, o valor real das corporações adquiridas foi quatro vezes e meia maior do que os valores demonstrados nos balanços patrimoniais; a aquisição de empresas com elevado conhecimento técnico teve uma relação entre o valor de aquisição e o valor contábil superior a dez.

Nas últimas décadas, diante da crescente integração dos mercados transnacionais e dos níveis de concorrência globalizada, as empresas têm buscado expandir as suas atividades operacionais, ao tempo em que procuram atingir níveis de eficiência e eficácia que lhes possam proporcionar sustentabilidade, rentabilidade e, acima de tudo, credibilidade diante dos seus clientes, empregados, governos, fornecedores e investigadores (*stakeholders*)

A perseguição a esta condição de perfeição na qualidade dos serviços prestados, ou dos produtos colocados à venda, tem como meta principal a plena satisfação desses grupos de relacionamento (*stakeholders*), que se apresentam como sendo o objetivo maior de todas as empresas que exercem atividades mercantis, financeiras, ou enfim, que visam lucros, de maneira que, para atingir suas metas, dependem da combinação de diversos fatores mercadológicos, internos e externos.

É tarefa árdua aos gestores, diretores, executivos, economistas, administradores de empresa e, fundamentalmente, aos contabilistas, estabelecer

padrões de funcionalidade que garantam uma sustentabilidade às atividades desenvolvidas pelas entidades. A contabilidade tem a sua participação destacada pela aplicação dos mecanismos de apuração e mensuração do patrimônio aziendal, as quais envolvem métodos próprios que possibilitem o funcionamento sustentável das empresas, desenvolvendo técnicas capazes de tornar eficientes o gerenciamento de custos e a apuração dos resultados financeiros e econômicos. Bem como a forma e evidenciação das suas demonstrações contábeis.

É na contabilidade onde serão gerados os relatórios, baseados nos dados colhidos dos diversos setores e departamentos das empresas, que irão nortear as decisões dos gestores. Já a contribuição dos economistas consubstancia-se na análise macroeconômica bem como nas variações ocorridas nos ambientes endógeno e exógeno às empresas, utilizando-se, para esse fim de estudos econômicos, projeções e análises de risco no intuito de que sejam atingindo níveis desejáveis de eficácia.

Exsurge daí a necessidade de avaliação criteriosa dos Ativos Intangíveis, os quais não são facilmente identificáveis, cuja correta mensuração poderá significar a diferenciação entre uma empresa e as suas concorrentes.

O papel da contabilidade nesse contexto é o de exatamente proporcionar aos gestores uma perfeita demonstração qualitativa e quantitativa desses ativos e, especialmente, o que ele representam para a formação do patrimônio das entidades.

Sendo assim, todos esses elementos acima mencionados e que integram o grupo denominado de Ativos Intangíveis, consubstanciam-se pela importância do seu conhecimento, como sendo o cerne da questão posto a discussão.

A partir das análises conceituais, bem como de consultas às diversas opiniões dos autores e legisladores, estudiosos e das normas Internacionais e do CPC-04 (Comitê de pronunciamentos Contábeis) e do IAS 38, acerca do tema, no presente trabalho, faz-se a seguinte indagação: **Qual a devida utilização do CPC-04 e do IAS 38 nas empresas modernas?**

1.1 OBJETIVOS:

1.1.1 Objetivo Geral:

Apresentar o CPC 04 e IAS 38, identificando sua importância, finalidade de uso junto as empresas atualmente.

1.1.2 Objetivos Específicos:

Demonstrar a necessidade da avaliação dos ativos intangíveis frente a dinâmica patrimonial economicamente globalizada, identificando vantagens e desvantagens de sua utilização.

Hipóteses:

1. As empresas de grande porte utilizam a avaliação de ativos intangíveis como ferramenta de valoração do seu patrimônio.
2. A pesquisa é um estudo bibliográfico que visa estabelecer um parâmetro referencial de conteúdo teórico. Sua utilização deve ser empregado em toda empresa no território nacional.

1.2 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES:

Pode-se inferir que esse trabalho aqui abordado reveste-se de relevância pela capacidade de ser útil para a gestão de uma entidade. Igualmente, por pretender ampliar os conhecimentos dos mecanismos legais de avaliação: CPC 04 e IAS 38 às quais ordenam as técnicas necessárias à obtenção do valor dos intangíveis de uma organização.

A motivação para este estudo advém, primeiramente, da atual relevância do tema. Além disso, os ativos intangíveis estão em debate por serem fonte de vantagem competitiva e, como afirmado por Schmidt e Santos (2009), por serem responsáveis por diferenças substanciais entre o valor contábil e o valor de mercado de uma organização. Outra motivação é tornar possível discutir as vantagens e

desvantagens dos métodos, uma vez que em termos de produção científica, ainda há poucas pesquisas explorando essa questão.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

Essa pesquisa está estruturada em 5 capítulos, os quais estão listados a seguir:

O capítulo 1 tem o caráter introdutório, demonstrando de forma ampla o tema, assim como o problema da pesquisa, o objetivo geral e os específicos e uma justificativa referente o tema em questão. O capítulo 2 descreve a fundamentação teórica, embasada por pesquisas bibliográficas de artigos, livros, sites que tratam do tema pesquisado, para assim podermos melhor fundamentar as respostas para as indagações acerca dos ativos intangíveis, e a devida evidenciação dos mesmos nas empresas.

O capítulo 3 contempla os procedimentos metodológicos importantes e necessários para alcançar os objetivos propostos por este estudo, também a apresentação do instrumento de pesquisa. O capítulo 4 aborda a análise dos dados pesquisados, exibindo as formas de execuções dos procedimentos adotados.

Finalizando, no capítulo 5 encontram-se as conclusões e recomendações, considerando as respostas encontradas para os questionamentos levantados, evidenciando também as limitações dessa pesquisa e sugestões para estudos futuros desta temática.

2 FUNDAMENTANDO CONCEITOS

2.1 ATIVOS INTANGÍVEIS

Como pontos de intróitos à finalidade da pesquisa, neste capítulo serão analisados os grupos de contas que compõem os Ativos Intangíveis, visando demonstrar a importância da hipótese levantada, segundo a qual os mesmos têm importância e relevância na formação do patrimônio das empresas, exatamente por que a ocorrência de movimentação dessas contas provoca alterações no valor do

patrimônio líquido (PL) ou na situação líquida, ou seja, caracterizam-se pela ocorrência de fatos modificativos.

Os ativos intangíveis respondem por uma parcela significativa do valor de uma empresa, ainda que várias delas não os lancem em seus balanços. Seja para efeito de ativação patrimonial nas demonstrações financeiras, ou instrumento de avaliação estratégica nas análises de gestão ou investimentos, as corporações mundiais estão mais conscientes da importância desses ativos e da necessidade de avaliá-los, conforme Vieira (2005).

Torna-se, portanto, compulsória a análise minuciosa de tais elementos, pois só a partir do exame detalhado dos itens que compõem os ativos intangíveis, poder-se-a alcançar um resultado fundamentado na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, orientado pela observância das regras da legislação tributária e de outras normas complementares às leis, tratados e convenções internacionais, provenientes das entidades reguladoras da atividade contábil.

2.1.1 Definição

Preliminarmente, pode-se dizer que os ativos intangíveis no Brasil são, geralmente, considerados basicamente como ativos diferidos que, no inciso V do artigo 179 da lei societária, são definidos como sendo *“as aplicações de recursos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, (...)”*. O pronunciamento NPC nº VII do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON), estabelece a condição para a ativação desses gastos, geralmente direitos vinculados ao destino da entidade, e a sua recuperabilidade, ou, ou seja, o seu vínculo com receitas a serem obtidas em períodos futuros. Caso isso não seja possível, o referido pronunciamento (item b § 2º) determina que *“os montantes ativados deverão ser imediatamente amortizados na sua totalidade”*. (OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005).

Existem diversos estudos sobre ativos intangíveis e a esse respeito, como todo tema possível de discussões, há diferentes opiniões e pontos-de-vista. São considerações que em muitas vezes tendem a convergir e, em outras situações, causam controvérsias. Muitas são as definições dadas a esse tipo de elemento patrimonial, das quais algumas merecem atenção especial.

Por exemplo, para Sá (1995), ativos intangíveis podem ser definidos da maneira mais simples e objetiva:

...são valores que não encontram um correspondente corpóreo. A exemplo de Fundos de Comércio, Patente, Invenções etc. Pode ainda ser chamado de Ativo Imaterial ou Ativo Incorpóreo. Contabilmente são classificados no Ativo Permanente-Investimento ou no Ativo Diferido.

Percebe-se que, conforme se depreende da definição supra, na qual são elencados os principais ativos intangíveis, atenção especial lhes deve ser dada, devendo a contabilidade ocupar-se do seu reconhecimento e do efetivo registro, com a finalidade de oferecer transparência e exatidão às demonstrações contábeis e, conseqüentemente, aos elementos patrimoniais que os compõem, evidenciando-os quando da elaboração contábeis e das notas explicativas.

De acordo com o Iudícibus (2003. p.225), quando se reporta à definição dada pelo Prof. Eric L. Kohler, intangível *“é um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário”*. Exsurge daí a principal característica dos elementos classificáveis como ativos intangíveis, ou seja, a sua imaterialidade, exigindo da contabilidade, inobstante o seu caráter, subjetivo, um esforço no sentido de que se proceda com uma avaliação criteriosa desses bens e direitos, buscando evidenciar a sua capacidade contributiva à formação patrimonial da entidade.

É nesse sentido que, ainda de acordo com o mesmo autor, o ativo intangível *“deve ser representado no Balanço Patrimonial, evidenciando a sua formação e, inclusive, destacado em notas explicativas, cujo conteúdo deve indicar o critério contábil de avaliação utilizado pela empresa, além da base de amortização adotada”*. Iudícibus (2003. p. 225)

Nesse sentido a Lei. 6.404/76, no seu art. 179, trata da classificação das contas do Ativo e, por conseguinte, define-os, ao tempo em que estabelece o seguinte procedimento para a sua classificação:

Ativos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bem destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V – no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Assim, compondo os Balanços Patrimoniais, discriminados nos itens referentes aos ativos, temos um dos principais grupos de elementos que fazem parte do universo patrimonial das empresas que é o Ativo Permanente, em cujas rubricas encontram-se registrados todos os investimentos de longo prazo realizados pela empresa, além dos bens adquiridos para operacionalização das atividades, sejam estes tangíveis ou intangíveis, ou seja, corpóreos ou não corpóreos.

Segundo Niyama (2006), em sua obra que trata da Contabilidade Internacional, citando o pronunciamento IAS 38 publicado pelo IASB (*Internacional Account Standart Board*), define um Ativo Intangível como *“um ativo não monetário identificável sem substância física, mantido para uso na produção de fornecimento de bens ou serviços, para ser alugado a terceiros, ou para fins administrativos”*. Essa definição conduz a uma interpretação de outra definição, a de ativos; ou seja, (a) um ativo é controlado por uma empresa como resultado de eventos passados e, (b) do qual se espera sejam gerados benefícios econômicos futuros para a entidade. No que diz respeito aos ativos gerados para serem alugados a terceiros, entenda-se como exemplo da maior clareza a Marca alugada sob franquia (franchising).

A Ciência Contábil acolhe a possibilidade da existência de dois tipos de ativos intangíveis. Primeiro, os identificáveis; estes normalmente classificados no Ativo Não Circulante, subgrupo Intangível e; o segundo, aqueles não identificáveis. Os ativos tornam-se identificáveis quando estão associados a uma descrição objetiva. Hendriksen, (apud Ludícibus. 2003) cita que *“o fato de que se pode ser dado um nome a um ativo intangível geralmente indica que se trata de um ativo identificável”*. Ao contrário, o ativo não identificável adverte que não seja possível definir com clareza a sua origem, descrição e controle. O ativo Intangível não identificável mais conhecido é o *goodwill*.

Nos dias atuais o valor das companhias tem sido apurado pela avaliação sistemática dos seus ativos intangíveis e pela forma como o mercado os compreende. Consideram-se ativos intangíveis relevantes as marcas, os procedimentos, as técnicas, o grupo de clientes, o nível de conhecimento dos seus funcionários (domínio da informação), a capacidade de enfrentar situações adversas e inesperadas, dentre outros, passíveis de mensuração, não obstante as dificuldades que surgem quando do reconhecimento desses elementos.

Na presença desses fatores aumentativos do grau de complexidade intrínsecos à mensuração dos ativos intangíveis e da ausência quase que total da possibilidade de estimativas monetárias ou quantitativas, difícil se torna a previsibilidade de quais, e em que nível, será gerado os benefícios reais, necessários à obtenção do retorno dos investimentos feitos.

Diversos fatores têm influência direta sobre os ativos intangíveis dificultando sua mensuração, dada a sua natureza imaterial. Sob esse aspecto, podem ser citados como principais: o capital intelectual, o valor das marcas, as patentes registradas, o goodwill (fundo do comércio), os gastos com pesquisa e desenvolvimento, etc.

Assim, após a análise desses primeiros aspectos referentes aos ativos intangíveis, de maneira geral e abrangente, serão analisados os elementos que os compõem, desta feita de forma individualizada.

2.1.2 Da Duração dos Ativos Intangíveis:

2.1.1.1 Ativos Intangíveis com Duração Limitada:

Patentes, direitos de reprodução e algumas franquias possuem uma vida legal máxima, e apenas raramente sua duração econômica é superior a essa vida legal. As patentes possuem uma duração máxima de 17 anos; os direitos de reprodução legalmente duram 50 anos após a morte do autor. Essa duração pode ser prolongada por mais 50 anos. Marcas possuem duração limitada a 20 anos, mas podem ser renovadas desde que a marca esteja em uso contínuo. A duração de uma franquia é determinada pelo contrato entre as partes.

Se as circunstâncias permitirem que o valor seja estendido além da vida legal, o custo ou outro valor deverá ser amortizado durante esse prazo. Usa-se a vida útil

legal, porém, na crença de que, sem a proteção legal, o valor além desse período é demasiadamente incerto para ser incluído na tabela de amortização, conforme Bassan (2004). Mais comumente, a duração econômica é mais curta do que a vida útil legal em função de condições de demanda ou obsolescência. Quando tal ocorre, a duração econômica deve certamente ser o fator determinante. Por exemplo, é raro que os direitos de reprodução proporcionem benefícios à empresa por toda sua vigência legal. Os livros-texto, por exemplo, freqüentemente se tornam obsoletos em cinco anos, ou menos.

A determinação da vida útil de ativos intangíveis é difícil. Cada ativo tende a ser especial, o que faz com que a experiência não tenha grande utilidade. Além disso, a decisão de investimento geralmente não é formulada com tanta precisão quanto no caso de ativos tangíveis. Em consequência, o procedimento de amortização tende a resultar num método de normalização de lucro que visa impedir oscilações causadas pela aquisição variável de ativos intangíveis não relacionada apenas às atividades operacionais correntes. Se o lucro líquido for utilizado como item básico de predição, o processo de normalização poderá ser de alguma utilidade; entretanto, é muito improvável que alocações arbitrárias forneçam informação relevante a investidores e credores, afirma Bassan (2004).

Tal como no caso da depreciação, o ritmo de amortização de intangíveis é considerado geralmente apropriado caso seja relacionado às contribuições esperadas à receita ou aos fluxos de benefícios. O fluxo de benefícios, no caso de patentes, pode depender de muitas considerações econômicas, incluindo o efeito de eventos favoráveis ou desfavoráveis subseqüentes. Cada caso deverá ser julgado em termos de suas próprias circunstâncias e expectativas. No caso de direitos de reprodução, os benefícios comumente crescem durante os primeiros anos e depois caem substancialmente. Caso estejam previstas revisões substanciais, alguns dos custos iniciais de aquisição devem ser amortizados ao longo das vidas úteis das edições subseqüentes. Como tais associações não tendem a ficar evidentes na maioria dos ativos intangíveis, em parte por causa das inúmeras interações dos recursos da empresa, o *Accounting Principles Board - APB 17* - que trata dos ativos intangíveis - recomenda que seja usado o método da linha reta, a menos que se possa demonstrar que outros métodos sistemáticos são mais apropriados.

Em virtude da elevada incerteza a respeito dos períodos a serem beneficiados, as mudanças de expectativas são mais prováveis no caso de

intangíveis do que no caso de instalações e equipamentos. Portanto, a FASB, através do *Accounting Principles Board - APB 17* recomenda que, quando há mudança de expectativa de vida útil, o custo não amortizado deve ser alocado aos períodos restantes da vida útil reestimada, desde que não seja superior a 40 anos. Se o valor for significativamente reduzido, deverá ser feito um lançamento parcial de baixa do valor do ativo, informando uma perda extraordinária na demonstração do resultado. Essas recomendações estão de acordo com o *Accounting Principles Board - APB 20*, que trata de mudanças contábeis.

Recomenda-se que não é permitida uma reavaliação, para cima, de um ativo intangível. A incapacidade de restaurar um ativo a seu valor de mercado pode conduzir a distorções do lucro. Por exemplo, se houver amortização excessiva nos primeiros anos, não se poderá corrigir isso reavaliando o ativo intangível. Em vez disso, a amortização em períodos subseqüentes deverá ser reduzida por um montante suficiente para compensar a amortização excessiva inicial. Esse procedimento resulta em uma redução significativa da despesa informada nos anos mais distantes e na divulgação de lucro excessivo. Essa situação representa uma deficiência importante da estrutura contábil tradicional.

2.1.1.2 Ativos Intangíveis com Durações Ilimitadas:

Marcas, custos de organização e *goodwill* são exemplos de ativos intangíveis geralmente vistos como ativos que não possuem existência limitada ou vida útil natural determinada. Devem então ser amortizados? Alguns argumentam que em função da natureza desses ativos intangíveis, tanto a vida útil quanto o ritmo de amortização devem necessariamente ser arbitrários, e portanto, não possuem fundamento lógico.

No caso específico do *goodwill*, quando ele representa um pagamento por lucros superiores, o preço de compra terá sido baseado em expectativas a respeito de um período limitado durante o qual os lucros superiores seriam recebidos. Se o *goodwill* persistir além desse período razoável, então se supõe que representa benefícios acumulados desde a aquisição da propriedade. Portanto, conclui-se que o *goodwill* comprado deve ser contabilizado de maneira coerente com o tratamento dado ao *goodwill* não comprado. Assim sendo, defende-se a amortização de

goodwill com o argumento de que o valor do *goodwill* comprado diminui com o passar do tempo.

Esta é a posição adotada internacionalmente, que declara que todos os ativos intangíveis eventualmente perdem seu valor e, conseqüentemente, devem ser amortizados ao longo do período que se espera ser beneficiado, mas não além de 40 anos. Esse prazo de 40 anos é arbitrário e só pode ser defendido com o argumento de que é suficientemente longo para que se tenha a certeza de que nenhum exercício específico será significativamente afetado.

Nem todos têm concordado com o prazo de 40 anos para a amortização de *goodwill*. Por exemplo, as autoridades do setor bancário exigem que os bancos e as caixas econômicas amortizem ativos intangíveis não identificados, tais como *goodwill*, em períodos não superiores a 25 anos. Ativos intangíveis identificados devem ser amortizados em períodos ainda mais curtos: não devem ser superiores a 10 ou 15 anos. A *Fundação Australiana de Pesquisa em Contabilidade* propôs um máximo de 20 anos para o *goodwill*, conforme Monteiro (2000), as empresas, por outro lado, têm argumentado que 50 ou 100 anos seriam mais apropriados. Como não há teoria alguma para orientar a escolha, qualquer período que seja escolhido será intrinsecamente arbitrário. Alguns componentes do *goodwill* possuem menor arbitrariedade devido a estatutos já regulamentados.

2.1.3 Marcas e Patentes

O valor de uma empresa, conforme já mencionado, está intrinsecamente ligado à sua marca, vez que esta “*é considerada como sendo uma identificação distintiva de um produto ou serviço, registrada de acordo com a regulamentação legal. Tal registro confere ao detentor da marca o direito de uso exclusivo em seus produtos e serviços*”. (Santos. 2003).

Na contabilidade, teoricamente, faz-se menção a esses tipos de ativos considerando que o valor de uma empresa não é um simples ajuntamento de coisas, porquanto todos os elementos assumem uma estrutura conjugada e interligada, compondo um universo que será avaliado pela sua totalidade e pelas características de funcionalidade.

Na tentativa de evidenciar o valor intangível de uma marca, por exemplo, os peritos utilizam uma fórmula matemática, desenvolvida pela Associação Brasileira de

Normas Técnicas (ABNT). Segundo Vieira (2005), a marca pode, geralmente, ser avaliada por três aspectos. Pelo custo, ou seja, o que foi investido para desenvolvê-la; pela abordagem de mercado, na qual o próprio mercado estipula o valor da marca e também através da renda, que leva em conta o lucro gerado pela marca.

No entanto, conforme o especialista, nunca deverá existir uma fórmula genérica para investigar os ativos intangíveis, uma vez que cada empresa tem um acervo bastante alterável desses ativos, desde uma associação de bairro, até uma multifuncional, em todo lugar existem intangíveis. O levantamento pode ser feito através de um laudo pericial.

O fato de a contabilidade e a economia atuarem paralelamente na determinação o do valor de uma marca ou de uma companhia, permite duas possibilidades a serem consideradas: (i) na visão dos economistas são analisadas previsões e projeções futuras relativamente à capacidade que cada elemento possui para agregar valor ao produto ou serviço oferecido. (ii) no pensamento contábil, por ser estritamente voltado à análise de fatos e atos que já ocorreram, essa avaliação é fundamentada no passado e pondera, essencialmente, os elementos que realmente se juntaram para formação desse valor, medindo os gastos e os investimentos feitos.

“Marca ou nome de produtos é a palavra, frase ou símbolo que distingue ou identifica uma entidade ou produto particular” (Schmidt e Santos, 2002, p.26). Marcas como Coca-cola, McDonald’s, Nike, Disney e outros criam na mente dos consumidores uma identificação com o produto, aumentando assim a possibilidade de venda. São ativos que representam direitos específicos concedido a alguém.

2.1.3.1 Marcas:

Como explana Clotilde Perez (2004):

Uma marca existe em um espaço psicológico, na mente das pessoas, dos consumidores. Consiste em uma entidade perceptual, com um conteúdo psíquico previamente definido, mas que é absolutamente dinâmico, orgânico e flexível. (PEREZ, 2004 p. 47)

Assim, a marca, quando reunida com um conjunto de ativos intangíveis, obtém força para depositar o produto no mercado, adquirindo assim, uma capacidade significativa de geração de valor futuro.

O reconhecimento de marcas pelo público e a reputação de uma empresa também constitui ativos intangíveis por permitirem a obtenção de maiores rendimentos, bem como o aumento das chances de sucesso ao lançar seus produtos, disponibilizando-os ao consumo.

Atualmente, o consumidor busca marcas e faz escolhas baseadas em produtos que combinam com seu estilo de vida, que representam um novo conceito, um elo emocional e uma experiência desejável, associado ao custo benefício.

2.1.3.2 Patentes:

As Patentes são propriedades incorpóreas e de uso exclusivo, autorizadas por registro e concessão solicitados junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, cuja efetivação se dá mediante emissão de carta de patente, na qual estão discriminados os dados relativos aos produtos objeto de exploração e o tempo de duração da concessão. Por isso a patente deve estar cadastrada no INPI, evitando a sua utilização indevida por terceiros, pois ela é o principal elemento de publicidade e marketing da entidade que irá comercializá-lo. Portanto, Patente é a aquisição do direito de exploração de um invento científico ou tecnológico que garante exclusivamente ao detentor da concessão.

Um registro de Patente representa uma garantia governamental par aqueles que desenvolvem novos produtos, fórmulas ou, até mesmo, novos procedimentos técnicos para realização de determinadas atividades. O fato de os custos com o registro de uma patente integrarem os Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento cria uma inter-relação entre estes e aqueles, tornando dificultosa uma perfeita identificação de qual valor pertence a cada um dos itens, exigindo a aplicação de técnicas utilizadas pela contabilidade gerencial, visando a análise minuciosa de todos os custos diretos e indiretos.

2.1.4 Goodwill

O *goodwill* pode ser conceituado como sendo a diferença entre o valor da empresa (valor primário) e o seu valor de mercado, que não deve ser confundido com o ágio, que é a diferença entre o valor da empresa e seu valor contábil.

Assim, uma empresa que esteja avaliada a valores de mercado pela importância de R\$ 400.000,00 e um comprador, examinando a situação da mesma em relação à localização, clientela cativa e potencialidade de crescimento, adquira-a pela importância de R\$ 450.000,00, tem-se então um *goodwill* de R\$ 50.000,00. Observe-se que nesse caso não há meios objetivos de identificação individual dos itens que formam este valor. Portanto, *goodwill* pode ser considerado o somatório de vários itens não identificáveis como os descritos acima.

Este valor será amortizado em função de uma previsão de vida útil, pois o *Goodwill* vai perdendo valor ao longo dos anos. De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, o prazo de amortização não poderá ultrapassar 10 anos, conforme abaixo:

Critérios de Avaliação do Ativo

(...) Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovando que essas ou atividades não poderão produzir resultados suficiente para amortizá-los.

Conforme se extrai do texto da Lei das Sociedades por Ações, passados os 10 anos previstos para amortização do investimento, o valor do ativo voltará a ser representado pelo valor de mercado, inexistindo diferença entre ele e o que fora efetivamente pago na aquisição.

O *Goodwill* é um dos elementos mais complexo e de difícil identificação dentre os intangíveis. Dificuldade esta que, por muitas vezes acaba por não

proporcionar o devido reconhecimento de uma ativo intangível devido as incertezas quando da sua mensuração.

Segundo Martins, somente a partir de 1914, apesar de alguns anos antes já haver trabalhos publicados acerca do tema, o assunto começou a ser mais debatido pelos profissionais de contabilidade, economia e direito. No entanto, as discussões giravam mais em torno de possível reconhecimento legal e conceitual do que sob a forma de mensuração, (Martins, 1972)

De acordo com o mesmo autor, as diversas corrente de pensamento contábil nunca conseguiram chegar a um consenso acerca do tratamento dessa questão, não raramente apresentando limitações e restrições aos procedimentos adotados.

Tal avaliação se daria através da utilização de uma conta geral de avaliação da diferença entre o valor total da empresa e as avaliações de seus ativos líquidos intangíveis individuais, pressupondo que a empresa teria uma conta de fechamento (no Ativo em contrapartida com o Patrimônio Líquido). Sendo assim, quaisquer valores que persistam sem ser alocados são registrados como *goodwill*. Quanto mais ativos forem identificados, menos era o seu resíduo. Assim, conforme Martins (2002), ao final de determinado período, ao serem identificados todos os ativos tangíveis e intangíveis, o *goodwill* desaparecerá.

Nota-se que há uma inegável condição de validade e de reconhecimento, devendo a contabilidade manter registros dos ativos intangíveis, seja para efeitos de avaliação patrimonial, seja para cumprimento de obrigações fiscais.

2.1.5 Capital Intelectual

O patrimônio de uma entidade é conceituado como sendo a universalidade de direitos, incluindo-se aí os bens, e, num fluxo inverso, as obrigações. Dentro desta universalidade de direitos encontram-se enquadrado os bens corpóreos – imóveis, estoques, instalações, veículos, equipamentos e outros – assim como os bens incorpóreos, como símbolo publicitário (logomarca), marcas, patentes, direitos autorais, ponto comercial etc.

Grande parte deste patrimônio intangível, como os descritos acima, não é contabilizada e pode ser o diferencial competitivo entre as organizações, e, de acordo com alguns autores, pode se apresentar como mais valioso que o Capital Financeiro.

De acordo com os autores pesquisados, não há uma definição consolidada de Capital Intelectual. No entanto, a princípio, poder-se-ia considerá-lo como sendo a capacidade intelectual humana somada à inteligência, conhecimento e outros fatores como domínio das tecnologias de informação, treinamento, relacionamento com clientes e fornecedores qualidade, eficiência, etc.

Devido a sua natureza, podemos entender que o Capital Intelectual está contido no *Goodwill*. De acordo com Ludícibus, o Capital Intelectual e *Goodwill* são valores idênticos num determinado momento. Todavia, a visão contábil deste é temporal e limitada, enquanto a daquele é progressiva, em constante renovação. Enquanto no *Goodwill* há a idéia de amortização, no Capital Intelectual há idéia de vantagem em relação ao futuro, ou seja, não é depreciável, amortizável ou exaurido, isto, logicamente, numa visão global, excluindo-se os casos isolados e específicos, como por exemplo, o de uma empresa que deixa de realizar os investimentos necessários nesta área e, por conta disso, torne-se obsoleta em relação às demais.

Das diversas tentativas de se estabelecer definições acerca do Capital Intelectual, vale a pena citar a metáfora empregada por Edvinsson (1998):

“...se considerarmos uma empresa como organismo vivo, digamos uma árvore, então o que é descrito em organogramas, relatórios anuais, demonstrativos financeiros trimestrais, brochuras explicativas e outros documentos constitui o tronco, os galhos e as folhas. O investidor inteligente examina essa árvore em busca de frutos maduros para colher. Presumir, porém, que essa é a árvore inteira, por representar tudo que seja imediatamente visível, é certamente um erro. Metade da massa, ou o maior conteúdo dessa árvore, encontra-se abaixo da superfície, no sistema de raízes”.

O Capital Intelectual não se enquadra nos modelos contábeis atuais já que são intangíveis de difícil avaliação apesar de representar valor agregado para a empresa. Cabe à Contabilidade desenvolver modelo de mensuração desses Ativos de modo a assegurar mais informações dando suporte à tomada de decisão por parte daqueles que gerenciam as atividades desenvolvidas pelas empresas.

O ajuntamento dos profissionais que integram o denominado Capital Intelectual representa, segundo Antunes (2000), a Organização na Sociedade do Conhecimento. Assim, por convenção, estudiosos conceituam o que hoje se conhece como Sociedade Baseada no Conhecimento e, admitindo-se, ainda segundo a mesma autora, que o conhecimento é um recurso econômico, entende-se que a Contabilidade, para alcançar com eficiência e eficácia o seu objetivo principal, deve considerar tal conceito, incorporando-o à sua rotina quando da mensuração dos elementos patrimoniais.

Na opinião de Antunes, o demonstrativo tradicional denominado Balanço Patrimonial espelha o capital da cédula social sem, todavia, relevar a força imaterial do intelecto como agente transformador da riqueza. Não se cogitou ainda, com a seriedade necessária, em se evidenciar o ativo intangível da intelectualidade como também a de outros intangíveis.

O que existe evidenciando é o que a lei permite e não o que de realidade deveras existe. O capital nominal é apenas um valor atribuído para efeito de lei, para expressões físicas, mas oculta a grande potência agregada, intangível. A preocupação é a de posse e não a de função.

A escrita contábil tradicional está limitada às normas legais institucionais e a muito deixou de expressar a realidade do patrimônio da cédula social. Sequer a velocidade com que as transformações ocorrem o balanço pode exprimir, a menos que se utilize de recursos especiais sobre as “potencialidades” (estas tão esquecidas do sistema legal).

Em termos gerenciais a contabilidade sempre mantém um balanço negocial, para fins de transações, e outro balanço para fins legais, como por exemplo, o atendimento ao fisco. Muitas vezes os valores incorpóreos podem suplantar o capital físico registrado pela contabilidade. De acordo com os autores consultados, as discrepâncias entre o valor de mercado e o valor nos livros é amplamente atribuída a fatores diversos, dentre os quais merece destaque o capital intelectual.

Muitas são as críticas desferidas à contabilidade tradicional, no sentido de constatar-se que nela só se menciona o capital corpóreo e não reconhece o patrimônio imaterial. Vejam-se os casos de algumas empresas que atuam em Internet como as estrangeiras *Google*, *Internet Group (IG)*, *Yahoo*, *BOL*, *Youtube*, *Microsof (Messenger)*, *Geocities*, dentre outras, em cujas demonstrações contábeis se apuram perdas e até mesmo prejuízos; no entanto os seus ativos intangíveis,

representados por marcas, domínio de informações, o valor de seus colaboradores, o desenvolvimento de sistemas de informações ou sistema logísticos de distribuição super eficientes, lhes ofereceram extrema valorização. O fato fica explicitado a partir da seguinte constatação de Werno:

Não é fato de a empresa dar lucro o que leva a valorização de um serviço do qual se tem a metodologia, como ocorre nos sistemas informatizados, como "on-line". Os referidos sistemas são os de integração de computadores comuns, ligados a uma rede e que até recebem visitas diárias de pessoa que também possuem computadores. Não há, no caso nessa metodologia, um valor físico, mas de um inteligente processo. Esses serviços vivem da esperança de que no dia seguinte voltarão a ser visitados por milhares ou milhões de pessoas. Neste momento tais abstrações valem dinheiro.

A percepção do contabilista, diante de situações semelhantes, deve ser decisiva no tocante ao reconhecimento, ao registro e à mensuração desses ativos, proporcionando a transparência necessária à divulgação das demonstrações contábeis.

2.1.6 Gastos com Pesquisas e Desenvolvimento de Novos Produtos

Segundo *Iudícibus et al* (2010, p. 269), "os custos de desenvolvimento ativados relacionam-se, normalmente, com projeto, construção e teste de produtos novos, de protótipos, modelos, dispositivos, processos, sistemas, entre outros de natureza semelhante". De acordo com o CPC 04, um ativo intangível resultante de desenvolvimento deverá ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) a viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) sua intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) sua capacidade para usar ou vender o ativo intangível;

(d) a forma como o ativo intangível deverá gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deverá demonstrar a existência de um mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;

(e) a disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e

2.1.7 Franquias e Licenças

“Nas normas brasileiras, um contrato de franquia ou uma licença (concessão) dá ao seu titular o direito de explorar esse ativo intangível durante um prazo previamente contratado.” (SCHMIDT, SANTOS E FERNANDES, 2009, p. 148). O prazo contratado pode ser definido, indefinido ou perpétuo. Os mesmos autores dão como exemplo de franquia, entidades públicas que realizam acordos em que permitem o uso da propriedade pública.

2.1.8 Direito Autoral

“Direitos autorais é o conjunto de prerrogativas conferidas pela Lei nº. 9.610/98 à pessoa física ou jurídica criadora da obra intelectual, para que ela possa gozar dos benefícios morais e intelectuais resultantes de exploração de suas criações.” (SCHMIDT, SANTOS E FERNANDES, 2009, P. 35). Tais direitos são diferenciados em: morais (pessoais) e patrimoniais (econômicos).

2.1.8.1 Direitos sobre recursos naturais:

“Esta categoria de intangível está relacionada aos custos incorridos na obtenção dos direitos de exploração de jazidas de minério, de pedras preciosas e similares.” (IUDÍCIBUS *ET al*, 2010, p.267). Lembrando que esse intangível está fora do alcance do CPC 04.

2.1.9 Softwares

Os softwares são desenvolvidos por companhias de programa de computadores, a fim de serem vendidos ou alugados para indivíduos e outras empresas. Segundo Needles Jr (1995, *apud* Schmidt, Santos, Fernandes, 2009, p. 147). “O montante dos custos incorridos na criação de um software pode então ser considerado um ativo intangível, desde que o produto prove ser factível tecnologicamente, ou seja, quando um programa projetado está operando corretamente”.

2.1.10 Gastos de Implantação e Pré-Operacionais

São "pré-operacionais" as despesas necessárias à organização e implantação da empresa ou "pré-industriais" as despesas necessárias à ampliação de empreendimentos industriais da empresa, inclusive as de cunho administrativo, pagas ou incorridas até o início de suas operações ou plena utilização de suas instalações (Parecer Normativo CST nº 72/1975).

As despesas pré-operacionais ou pré-industriais não devem ser confundidas com as "despesas pagas antecipadamente" que são classificáveis no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, conforme o caso, e representam a aplicação de recursos em despesas ainda não incorridas, que serão computadas na apuração de resultados de exercícios futuros.

2.2 O IAS 38 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDART 38)

2.2.1 Definição

As práticas contábeis internacionais IAS (*International Accounting Standards*) são as chamadas Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) Comitê Internacional de Contabilidade, hoje, paulatinamente, substituídas pelas normas IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

A convergência das práticas contábeis no âmbito internacional tem-se tornado relevante a partir da crescente internacionalização dos mercados e

entidades, na busca de adaptarem suas legislações e práticas contábeis aos novos tempos, além de adotarem uma linguagem comum que atravessa fronteiras ao redor do mundo.

Dentre os principais temas abordados pelas Normas Internacionais de Contabilidade, estão as relacionadas aos Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento, conforme a IAS 36 e IAS 38.

O *International Accounting Standard 38* – IAS 38 (versão 2004) – substitui a IAS 38 (versão 1998). Aplica-se à contabilização de ativos intangíveis e deve ser aplicada: na aquisição de ativos intangíveis adquiridos em combinações de negócios para as quais a data do acórdão seja em ou após 31 de março de 2004; e, a todos os demais ativos intangíveis, para períodos anuais iniciados em ou após 31 de março de 2004. O IAS 38 exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, critérios específicos forem satisfeitos.

2.2.2 Do reconhecimento

A IAS 38 em seu parágrafo 21, determina que “um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se: for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo irão fluir para a entidade; e o custo do ativo possa ser confiavelmente mensurado”.

Quanto à entidade, o IAS (parágrafo 22) determina-se que ela deve avaliar a probabilidade de benefícios econômicos futuros esperados, usando suposições razoáveis e sustentáveis que representem a melhor estimativa por parte da administração do conjunto de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil do ativo.

Conforme o parágrafo 128 (b), do IAS 38, a entidade é encorajada, porém não obrigada, a evidenciar uma breve descrição dos ativos intangíveis significativos controlados pela entidade não reconhecidos como ativos porque não alcançaram o critério de reconhecimento previsto no IAS 38 ou porque foram adquiridos ou gerados antes da entrada em vigor da versão do IAS 38 de 1998.

2.2.3 Conseqüências para a Pesquisa e Desenvolvimento

Apesar da incerteza quanto ao tempo e valor dos prováveis benefícios econômicos futuros, no que tange à pesquisa e ao desenvolvimento, considerados gastos realizados para gerar novos produtos e serviços, uma alocação apropriada produz melhor representatividade de informação do que a baixa imediata como despesa.

A baixa imediata resulta em lucros correntes menores, impactando negativamente a situação econômico-financeira da entidade, sendo que o oposto, provavelmente, é o que está ocorrendo.

Desse modo, verifica-se que o enquadramento referente aos ativos intangíveis não adquiridos identificáveis e não identificáveis merece uma atenção especial quanto à adoção de uma alternativa capaz de atribuir procedimentos diferenciados que permitam melhor classificar o tipo e natureza dos gastos, uma vez que os gastos com pesquisa e desenvolvimento representam um diferencial competitivo no ambiente empresarial e não uma redução nos lucros correntes e, conseqüentemente, uma dedução do patrimônio líquido.

A IAS 38, parágrafo 52, determina que, para avaliar se um ativo intangível gerado internamente alcança o critério de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do ativo em: (a) fase de pesquisa; e (b) fase de desenvolvimento.

2.2.3.1 Fase da pesquisa:

Para Perez Júnior (2005, p.63), de acordo com a IAS 38, “pesquisa é a investigação original e planejada para obter novos conhecimentos”. Acrescenta, ainda, a seguinte observação: “os custos de pesquisa devem ser debitados ao resultado quando incorridos”.

De acordo com a IAS 38, parágrafo 54, nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido. O gasto com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

2.2.3.2 Fase do desenvolvimento:

De acordo com Perez (2005, p.63), baseado no IAS 38,

desenvolvimento é a aplicação de descobertas de pesquisas ou outros conhecimentos a um plano ou projeto para a produção de materiais, produtos substancialmente melhorados, etc., e não inclui a manutenção ou aperfeiçoamento das operações correntes.

Segundo o IAS 38 parágrafo 57, um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

- a. a viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que esteja disponível para uso ou venda;
- b. a sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- c. a sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- d. a forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível;
- e. a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;
- f. a sua capacidade de mensurar confiavelmente os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Isso significa, portanto, que os gastos incorridos provenientes de um projeto só podem ser ativados, se os critérios anteriormente mencionados forem atendidos simultaneamente. Caso contrário, os gastos da fase de desenvolvimentos devem ser contabilizados como despesas.

Para o IAS 38 (parágrafos 24, 65 e 66), o custo de um ativo intangível gerado internamente compreende todos os custos diretamente atribuíveis e necessários para criar, produzir e preparar o ativo para ser capaz de operar da maneira tencionada pela administração.

É a soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo

alcança os critérios de reconhecimento previstos, de acordo com o constante nos parágrafos 21,22 e 57:

Parágrafo 21: ser provável que os benefícios futuros econômicos esperados atribuíveis ao ativo irão fluir para a entidade e o custo do ativo pode ser mensurado de modo confiável;

Parágrafo 22: a entidade deve avaliar a probabilidade de tais benefícios econômicos futuros esperados usando suposições razoáveis e sustentáveis que representem as melhores estimativas por parte da administração do conjunto de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil do ativo; e

Parágrafo 57: todos os pontos exigidos, acima listados de “a” a “f” , para que um ativo intangível que surge do desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) seja reconhecido.

Considerando-se que empresas geralmente bem sucedidas dependem grande parte de seus recursos com pesquisa e desenvolvimento, há de se perceber que tais gastos relacionam-se com a obtenção de benefícios futuros.

Especificamente, no que se refere aos benefícios futuros decorrentes dos gastos realizados com pesquisa e desenvolvimento de ativos desenvolvidas internamente em empresas inovadoras é importante ressaltar que grande parte dos atuais retornos positivos gerados atualmente resultam desses dispêndios.

Assim, mensurar o desempenho esperado dos benefícios econômicos decorrentes da pesquisa e desenvolvimento e evidenciá-los contabilmente significa, economicamente, reconhecer um diferencial competitivo no ambiente empresarial.

2.3 CPC 04 (COMITÊ DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS 04):

2.3.1 Definição:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas

APIMEC - Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BM&F BOVESPA S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

A aprovação do PRONUNCIAMENTO TECNICO CPC 04 – Ativo Intangível, pelo comitê de pronunciamentos Contábeis esta registrada em Ata da 53ª - reunião ordinária do comitê de pronunciamentos contábeis, realizado no dia 05 de novembro de 2010. O comitê recomenda que o pronunciamento seja referenciado pelas entidades reguladoras brasileiras visando sua adoção:

- Deliberação nº 644/10
- NBC TG 04 – Resolução nº 1303/10
- Instrução normativa nº 290/12
- Circular nº 430/12.

O objetivo desse pronunciamento é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos em outro pronunciamento. Onde um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se determinados critérios especificados neste pronunciamento forem atendidos. Este pronunciamento também especifica como apurar o valor contábil destes ativos devendo ser elaboradas divulgações específicas sobre esses ativos. Um ativo intangível não tem forma física portanto não pode ser considerado como um ativo monetário.

2.3.2 Do Reconhecimento:

Para que um item possa ser reconhecido como ativo intangível, é necessário que a entidade demonstre que o item satisfaça os seguintes requisitos:

- i) seja definido como ativo intangível e
- ii) tenha critério de reconhecimento.

Esses requisitos aplicam – se aos gastos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar um ativo intangível e também aqueles incorridos posteriormente.

2.3.3 Fase de desenvolvimento:

De acordo com o CPC, um ativo intangível resultante de desenvolvimento deverá ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

1. A viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
2. Sua intenção de concluir o ativo intangível é de usá-lo ou vendê-lo;
3. Sua capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
4. A forma como o ativo intangível deverá gerar benefícios econômico futuros. Entre outros aspectos, a entidade deverá demonstrar a existência de um mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou caso este destine ao uso interno, a sua utilidade;
5. A disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;
6. Sua capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Lembrando que marcas, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

2.3.4 Formas de Avaliação de Ativos Intangíveis:

A principal discussão em torno dos ativos intangíveis se estabelece ainda em torno da questão relativa à classificação desses elementos, principalmente daqueles que integram o grupo. As formas de avaliação são todas previstas em lei e, não por acaso, se apresentam como obstáculo ao reconhecimento e conseqüentemente à mensuração dos itens que deverão ser registrados pela contabilidade.

As dificuldades contábeis com respeito aos gastos com a formação de ativo intangíveis poderiam ser ignoradas, sem grande prejuízo, até pouco tempo. A questão é que a sua importância vem crescendo e exigindo maior atenção por parte dos contabilistas e de todos os envolvidos com atividades empresariais, tais como economistas, advogados, administradores e entes públicos.

No caso dos Gastos de pesquisas e Desenvolvimento de produtos novos, a legislação brasileira aborda esses elementos como sendo custos. No entanto admitem a contabilização como despesas, por ser de aceitação para efeito do Imposto de Renda, não havendo ativação, descarregando-o direto contra o resultado do período em que são incorridos.

A literatura contábil considera de um modo geral, três métodos básicos de avaliação dos bens intangíveis. Sendo que cada um deles envolve variáveis relacionadas aos bens tangíveis e outras de natureza contábil, provenientes de bens materiais ou de ativos patrimoniais, integrantes das diversas metodologias econômico-administrativas.

As mudanças nas estratégias mercadológicas e a criação de novos conceitos de valor provocaram mudanças na visão e na forma de tratamento dispensado aos ativos intangíveis em relação ao seu papel nas relações de consumo. A partir daí a avaliação econômica desses bens, com o passar do tempo, vem se delineando como um forte instrumento no auxílio às transações comerciais

Assim, com o intuito de melhor informar aos usuários, a contabilidade dispõe de três métodos básicos para avaliação de bens incorpóreos, os quais são largamente utilizados tanto isoladamente, quanto de forma combinada.

2.3.4.1 O Método do Custo:

O Custo pode ser definido como sendo o valor proveniente do resultado de uma avaliação na qual se considera o investimento feito pela companhia para atingir determinado objetivo. No custo desse investimento estarão incluso alguns valores de

natureza subjetiva que reduzem ou não o valor do empreendimento total, a depender de outros fatores como, por exemplo, das estratégias escolhidas na busca pelo alcance de metas e objetivos.

Dentro os princípios contábeis aplicados à contabilidade de custos, tem-se o Princípio do Custo Histórico como Base de Valor, segundo o qual os ativos são registrados contabilmente pelo seu valor original de entrada. Nos períodos em que há alta nos índices inflacionários, esse método de avaliação deixa muito a desejar, pois quando se somam todos os custos de produção referente a determinados item, levando-o estoque e transferindo esse valores para o balanço pelos valor original, acaba-se por remeter esse custo à época em que o bem foi produzido, ou seja, desatualizado em relação ao seu valor venal. (Martins, 2003, p. 33).

Freqüentemente assumido como sendo o método ideal para avaliação de ativos, o custo histórico, pela objetividade nele contida, mostra-se o mais adequando quando considerado o ponto de vista estrutural, pois toda a teoria contábil foi desenvolvida a partir desse método. No entanto, em termos de evidenciação, deixa a desejar quando consideradas as hipóteses de inflação ou deflação.

A avaliação por este método determinará quanto de capital financeiro será necessário ara reproduzir o mesmo bem sob avaliação e quais os benefícios futuros por ele esperados. O método do custo envolve variáveis de Custo Histórico e Custo de Reposição.

2.3.4.2 O método do valor de mercado:

Nesse método, o valor do bem avaliado está vinculado ao interesse do mercado, ou seja, considera a lei da oferta e da procura. Note-se que nesse método já se verifica a interferência de conceitos econômicos, pois segundo Vasconcelos (2006. p.227) a Lei geral da oferta diz que a quantidade ofertada de um bem ou serviço varia na relação direta com o preço do próprio bem, *coeteris paribus* e a Lei geral da demanda diz que a quantidade demandada de um bem ou serviço varia na relação inversa do preço do próprio bem, também *coeteris paribus*.

De maneira pragmática, o valor de mercado é o valor real de um determinado bem. A partir da disponibilidade, ou não, desse bem a sua avaliação poderá sofrer alterações nos valores efetivos quando envolvido em transação comercial.

Percebe-se, portanto, que na maioria dos casos a avaliação de ativos tem a sua importância realçada quando de realização de ativos, pela alienação dos mesmos, ou, ainda, quando há exigências judiciais, operações de fusão, aquisição ou processos de falências nas companhias.

2.3.4.3 O Método da Renda:

É o método que considera que o valor atribuído a um ativo intangível está vinculado à rentabilidade estimada que o mesmo possa vir a gerar para um entidade. Normalmente é calculado mediante projeções futuras, as quais são calculadas com base na vida útil do bem ou prazo previsto em que o mesmo irá gerar benefícios adicionais para a companhia.

2.3.4.4 Prática adotada no Brasil:

Algumas empresas especializadas na avaliação de ativos, como por exemplo a Toledo Corrêa, adotam como método de avaliação no qual há uma combinação dos três modelos acima mencionados, sopesando cada um das variáveis apresentadas e que se constituem em diferencial entre os métodos, buscando oferecer o mais elevado número possíveis de dados, oferecendo ao usuário maior transparência e exatidão na informação prestada.

Em relação ao reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis no Brasil não existe um padrão contábil único porquanto a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros Privados (Susep), o Banco Central (BC) e a Receita Federal editam resoluções adotadas por agentes do mercado e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publica as normas aplicáveis à matéria.

Considerando as novas metodologias trazidas pela evolução da pesquisa contábil ao longo dos tempos e das diversas interpretações possíveis aplicáveis à contabilidade quando da análise dos elementos patrimoniais classificados nos balanços financeiros com Ativos Intangíveis; considerando-se ainda os eventuais conflitos interpretativos em relação aos termos Custo/Despesa, freqüente e confusamente utilizados em contabilidade, necessário se faz estabelecer um nível de comparabilidade entre as distintas normatizações, observados aqui no Regulamento do Imposto de Renda, as Instruções Normativas da CVM e,

principalmente o Código Tributário Nacional e ainda as normas internacionais de contabilidade, a fim de proporcionar um melhor entendimento do que possam representar os ativos intangíveis e quais as reais contribuições por eles propiciadas aos resultados financeiros e econômicos das empresas.

Ainda em relação à dupla interpretação que se pode extrair dos termos custo e despesa, duvidosa esta que não ocorre apenas entre os leigos no assunto, eis que em várias oportunidades, acontece também com estudantes e profissionais que atuam na área contábil, vale citar o entendimento dado por Oliveira(2006), em seu artigo intitulado.

Afinal custo ou despesa? Onde se lê:

... custo deve ser entendido como o valor de aquisição de um determinado bem. Exemplo: custo de aquisição de um veículo; custo de aquisição de mercadorias etc. Se a empresa é industrial, o custo é ao valor aplicado na produção para se fabricar um produto. Exemplo: custo de fabricação do produto, custo de mão-de-obra direta, custo de manutenção das máquinas etc. Esses valores não são registrados em conta de resultado e sim em conta patrimonial do Ativo Circulante. Observe-se que custo em uma empresa industrial é um valor registrado no Ativo Circulante e não em uma conta de resultado, portanto não pode ser entendido como despesa.

Assim, de acordo com o autor, despesa é o valor que se paga, ou não, para obter determinado serviço. Quando se considera a situação de efetivamente paga, ou não, considera-se também que mesmo não havendo o desembolso a despesa pode existir. É o caso, por exemplo, das despesas referentes ao consumo mensal de energia elétrica no setor administrativo de uma indústria, onde, apesar de o consumo ocorrer num determinado mês, o seu efetivo pagamento poderá ser efetuado somente no período seguinte, na data, ou até mesmo, após o vencimento. Baseado no regime de competência, a contabilidade registra a despesa correspondente, no grupo de Despesas Operacionais Administrativas, e lança a obrigação a pagar no Passivo Circulante, até que conheça o efetivo desembolso.

Já no caso de aquisição de mercadorias, não se pode afirmar que houve uma despesa, pois o seu montante será ativado no estoque. Por outro lado, em se tratando de equipamento para uso nas operações da empresa, o registro correto seria no imobilizado.

Serão contabilizadas no Ativo Não Circulante, as importâncias relativas aos gastos com benfeitorias em edifício de terceiros, ou seja, alugado. Isto ocorre pelo fato de que a reforma trará benefícios durante a vigência do contrato, certamente por mais de um exercício social.

Outros exemplos comuns de despesa são as provisões para devedores duvidosos, o encargo sócio e trabalhista, as despesas bancárias e ainda os impostos e contribuições, classificáveis, respectivamente, como despesas administrativas, financeira, tributárias etc.

Por outro lado, para entender o que tem a ser Custo, tome-se como exemplo o valor gasto na aquisição de por exemplo, uma máquina. Em se tratando de um companhia industrial, o custo corresponde ao valor diretamente atribuído à fabricação dos produtos. Então, o registro contábil é lançado na conta 'custo de fabricação do produto', custo de manutenção dos equipamentos e outros. Esses valores não serão lançados contra as contas de resultado (despesas) e sim nas contas patrimoniais do Ativo Circulante. Note-se que numa empresa industrial, o custo é um valor registrado no Ativo e não em uma conta de resultado. Por isso não deve ser compreendido como despesa.

No caso em que a empresa esteja desenvolvendo um projeto ou iniciando suas operações, seguindo orientações do Parecer Nº 18/90 de publicação da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), não existiriam dúvidas em afirmar que, na ausência de indicação de perda de substancia econômica do respectivo projeto, sendo mantidas as diretrizes do plano de negócios que levou a companhia a iniciá-lo, tais despesa deveriam ser ativadas. Tal afirmação está fundamentada na premissa de que referido plano de negócios já contemplou as receitas a serem obtidas, num dado período, estarão inequivocamente vinculadas àquele esforço (sacrifício) inicial materializado pelos dispêndios ocorridos.

Além disso, também se pode afirmar que estas despesas, quando realizadas, serão incrementais, ou seja, tornar-se-ão capazes de aumentar a capacidade de geração de receitas, além de serem especificadas à condição do ativo, como nos casos de gastos com a "partida" (star-up) e pré-operacionais, que não podem se capitalizados, a menos que sejam necessários para trazer o ativo para as condições de trabalho.

Na mesma direção, gastos genéricos e não específicos relacionados aos funcionamento geral da empresa não devem, por esta razão, ser capitalizados

(ativos) porque não são custos relacionados especificamente a um ativo qualificável. Como exemplo de gastos genéricos que não devem ser capitalizados, pode ser mencionada a ativação de gasto com a “chamada de capital”, ou seja, operação de subscrição, para o lançamento de novas ações ao público no mercado de capitais. Esses gastos, tipicamente compostos com a elaboração de prospectos, relatórios, honorários profissionais, publicações legais, publicidade, comissão dos intermediários financeiros, devem ser reconhecidos como despesa no resultado do exercício em que elas são incorridas, já que não existe uma clara vinculação com um ativo qualificável e com resultados futuros.

Não é suficiente afirmar apenas narrativa e genericamente que a despesa foi incorrida com o objeto de contribuir para a formação de resultados futuros, pois essa é a essência ou a razão de existir de uma despesa. Conforme Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, a despesa representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas ou, em outras palavras, deve ficar claro que todo e qualquer dispêndio realizado por uma companhia objetiva a obtenção de receita futura de maior valor. Portanto, os pontos para o juízo de valor sobre os gastos com projetos a serem enfatizados são: (i) a inexistência de fato ou evento que indique a deterioração das perspectivas de rentabilidade futuras do projeto, tal como anunciadas no plano de negócios que justificou o engajamento da companhia aberta no projeto, e (ii) a vinculação desses gastos com receitas incrementais futuras, específicos do ativo ao qual estão relacionados.

Os sistemas de informação utilizados hodiernamente como apoio ao gerenciamento de custos e na administração financeira, são capazes de fornecer detalhes minuciosos acerca de gastos realizados na fabricação de produtos ou na disponibilização de serviços oferecidos pelas entidades. A contabilidade, por sua vez, utiliza-se desses sistemas, a partir das informações por eles geradas, para processar os relatórios informacionais necessários aos diversos grupos de usuários, sejam eles empregados, administradores, fornecedores ou investidores. É nesse sentido que Santos (2003), enfatiza a necessidade de a Contabilidade desenvolver os seus relatórios sob uma ótica que privilegie o usuário da informação, considerando aquilo que eles tem como prioritário e relevante às suas decisões.

A noção de um ativo ainda em consonância com a análise de Santos (2003), para os contadores é essencialmente próxima do conceito econômico de bem o qual, conceitualmente, é qualquer coisa desejada e capaz de satisfazer as

necessidades de uma pessoa ou de uma entidade, esteja esta coisa representada por objeto físico (palpável) ou algo intangível (como, por exemplo, uma marca).

Os economistas não muito diferentemente dos contabilistas, restringem a noção de bem, estabelecendo a inclusão do termo “bem econômico”, ou seja, aquele que pode ser comprado e vendido no mercado. Na contabilidade os bens são classificados com Ativos e, por isso, tem-se que, de uma forma geral, ainda de acordo com Santos (2003):

...a característica fundamental de um Ativo é a capacidade de gerar benefícios ou serviços futuros para a entidade que os tem como prioridade, individual ou em conjunto com outros ativos e outros fatores de produção, capazes de se transformarem, direta ou indiretamente, em fluxos de entrada de caixa.

Percebe-se, dessa forma, que todos os Ativos representam, direta ou indiretamente, uma fonte potencial futura de geração de caixa. Alguns ativos, a exemplo dos gastos com Pesquisa e Desenvolvimento, Gastos pré-operacionais, dentre outros, isoladamente, não tem essa capacidade na geração de fluxos de caixa, entretanto, criam condições para que entidades como um todo possa gerar.

Todos os Ativos Não Circulantes, em especial aqueles que se classificam como intangíveis, têm características comuns, ao tempo em que se tornam distintos quando considerados determinados aspectos econômicos e financeiros que os tornam singulares quando do tratamento contábil.

2.3.4.5 Prática recomendada pelos organismos internacionais:

A contabilidade praticada no Brasil em muito se assemelha com aquela desenvolvida na escola americana, principalmente pelos métodos aplicados. No entanto são muitas as diferenças no nível técnico, haja vista que na maioria das situações a legislação internacional busca evidenciar a essência das transações e não a forma, evitando assim que a contabilidade se torne mera peça de atendimento ao sistema legal e fiscal.

Como regra geral, o IAS 38, editado pelo IASB, adota a exigência de que um ativo intangível do goodwill deve ser amortizado, em base sistemática, adotando-se

a melhor estimativa possível em relação à vida útil, não podendo ultrapassar os vinte anos. (Niyama. 2005: p.64).

Há definições que o goodwill não deve ser amortizado, pois, considerando-se um empreendimento de sucesso, ele não perderia valor com o tempo. Outras, contrariamente a esta opinião, argumentam que nenhum ativo mantém inalterada ao longo do tempo as suas potencialidade de gerar riquezas, devendo, portanto, ser amortizado com base na estimativa da sua vida útil.

Todos os métodos de análise e de mensuração de ativos intangíveis devem estar fundamentados nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, independentemente de estarem atendendo ou não às regras das legislações especificadas.

A análise das opiniões dos diversos autores consultados conduziu à conclusão de que existem apesar dos esforços dos contabilistas em desenvolver um método adequado de controle patrimonial para os Ativos Intangíveis, falhas nos sistemas de informação contábil que necessitam de ajustes. Tal constatação está exposta no capítulo seguinte e, a despeito de quaisquer intenções em esgotar o assunto, foi o que de mais claro se mostrou a partir das diversas obras consultadas.

Quadro nº 01 - Comparativo do Balanço Patrimonial – BP.

Quadro Comparativo do Balanço Patrimonial - BP

BALANÇO PATRIMONIAL	
<i>Antes da Alteração da Lei 6404/76</i>	<i>Após a Alteração da Lei 6404/76</i>
Ativo	Ativo
Ativo Circulante	Ativo Circulante
Ativo Realizável a Longo Prazo	Ativo não Circulante
Ativo Permanente	Realizável a Longo Prazo
Investimento	Investimento
Ativo Imobilizado	Imobilizado
Ativo Diferido	Intangível
Passivo	Passivo
Passivo Circulante	Passivo Circulante
Passível Exigível a Longo Prazo	Passivo Não Circulante
Resultado de Exercício Futuro	Patrimônio líquido
Patrimônio líquido	Capital Social
Capital Social	Reservas de Capital
Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial
Reservas de Reavaliação	Reservas de Lucro
Reservas de Lucro	Ações em Tesouraria
Lucro ou Prejuízo Acumulado	Prejuízos Acumulados

Fonte: (dados da pesquisa).

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS:

3.1 TIPOS DE PESQUISA:

A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos e outros. Podemos somar a este acervo as consultas a base de dados, periódicos e artigos indexados com o objetivo de enriquecer a pesquisa.

Este tipo de pesquisa tem como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (MARCONI e LAKATOS, 2009).

Considerando que o tema proposto é relativamente recente, surgido com o advento da economia baseada no conhecimento, esta pesquisa pode ser considerada **exploratória**, pois a finalidade principal enquadra-se no conceito de Gil (1999, p. 43) "desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores".

As abordagens de avaliação de ativos intangíveis apresentadas visam obter o real valor de uma instituição, proporcionando assim, dados mais próximos da verdade sobre a empresa. Do ponto de vista da abordagem do problema, pode-se classificá-la como uma pesquisa **qualitativa**, pois se enquadra nas principais características apontadas por Silva e Menezes (2000, p. 20):

Parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e atribuição de significados são básicos no processo. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar os dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais da abordagem.

4 ANALISE DE DISCUSSAO DOS DADOS:

Quadro nº 02 – Tipos de Ativos Intangíveis de acordo com a doutrina, CPC-04 e IAS-38.

AUTORES, CPC-04 e IAS-38	
Schimidt e Santos (2002, p.14)	Gastos com implantação e pré-operacionais; Marcas e nomes de produtos; Pesquisa e desenvolvimento; Goodwill; Direitos de autoria; Patentes; Franquias; Desenvolvimento de software; Licenças; Matrizes de Gravação; Certos Investimentos de longo prazo.
Hendriksen (..)	Direitos de autoria, Compromissos de não concorrer, franquias, interesses futuros, goodwill, licenças, direitos de operação, patentes, matrizes de gravação, processos secretos, marcas de comércios e marcas de produtos.
CPC – 04 e IAS - 38	Conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas, software, patentes, direitos autorais, de filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

Fonte: (nossa autoria com dados da pesquisa).

Na análise da tabela nº 01, infere-se que os intangíveis evidenciados tanto pelos doutrinadores quanto pelo CPC-04 e o IAS-38, tem uma característica em comum, é que todos são incorpóreos logo intangíveis. É possível identificar ativos intangíveis com vida útil definida e ativo intangíveis com vida útil indefinida. A exemplo de ativos intangíveis com vida útil definida: Software, Licenças, Matrizes de gravação, licença de pesca entre outros.

Já os ativos de vida útil indefinida são aqueles ativos intangíveis que não tem um prazo de duração pré-determinado logo se diferem dos intangíveis depreciables com vida útil determinada.

A exemplo de intangíveis com vida útil determinada temos: Goodwill, Marcas e patentes, relacionamento com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado, direitos autorais, propriedade intelectual.

Esses intangíveis quando reconhecidos e evidenciados geram valorização às respectivas empresas. Esses intangíveis potencialmente representam uma fonte constante de geração de receitas e caixa futuro.

Quadro nº 03 – Obrigatoriedade de Evidenciação dos Ativos Intangíveis

Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976	Art. 178 § 1º alíneas a,b,c.
Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007	Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/76. E da lei nº 6.385/76, que estende às sociedades de grande porte disposições relativas a elaboração e divulgação de Demonstrações Financeiras.
Lei 11.941 de 27 de maio de 2009	Art. 37 §1º inciso I e II. (Criação do subgrupo Intangível).

Fonte: (nossa autoria com dados da pesquisa).

Lei 6.404/76, art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

A Lei 11.941/2009 trouxe mudanças na Lei 6.404/76 (Lei das sociedades por ações) e tornou obrigatória a evidenciação de ativos intangíveis para as empresas de grande porte. E facultou para as demais empresas independente de porte.

Quadro nº 04 – Vantagens e Desvantagens na evidenciação de Intangíveis.

Vantagens da Evidenciação (A.I)	Desvantagens da Evidenciação (A.I)
Aumento no Valor Patrimonial	27 Aumento dos Custos com testes, Custos Incorridos, de Administração, Honorários.
Maior eficiência Operacional	22 Alta complexidade na gestão dos Intangíveis. Podendo ocasionar perdas por ineficiência, caso não seja administrado de forma adequada.
Aumento da Competitividade	Aumento na carga tributaria
Gerador de Receitas Futuras	Ativos de vida útil definida, quando amortizados geram expressivos impactos negativos nas contas patrimoniais.
Aumento no valor das ações da empresa.	
Reconhece as Despesas	

Fonte: (nossa autoria com dados da pesquisa).

- a) Um fator determinante no reconhecimento e posteriormente a evidenciação de um Ativo Intangível, é o aumento no valor patrimonial da empresa. Consequência da valoração qualitativa no que diz respeito ao gênero e à essência sobre a forma e principalmente o aumento quantitativo das somas pecuniárias evidenciadas no balanço financeiro e patrimonial.
- b) Outra vantagem é a maior eficiência operacional para as empresas que possuem ativo intangível. Além de gerar receitas futuras.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES:

O presente trabalho buscou, através da análise do CPC 04 e IAS 38, verificar e reafirmar a importância da evidenciação dos ativos intangíveis para as empresas atualmente, por serem estes um importante vetor de valoração e competitividade. Buscou-se também demonstrar a necessidade da avaliação dos ativos intangíveis frente a dinâmica patrimonial globalizada, identificando as vantagens e desvantagens de sua aplicação. Logo, para que a empresa alcance seus objetivos e aumente suas receitas, ela necessita avaliar de forma criteriosa e periódica, as quais irão aumentar a vantagem competitiva e os lucros almejados.

As hipóteses adotadas nesse trabalho demonstraram que a utilização da avaliação dos ativos intangíveis por parte das empresas de grande porte representam uma vantagem relevante diante da nova dinâmica mercadológica que impõe mudanças constantes no cenário econômico.

A partir desta pesquisa podemos afirmar que a hipótese n° 1: As empresas de grande porte utilizam a avaliação de ativos intangíveis como ferramenta de valoração do seu patrimônio, conforme constatamos no quadro de vantagens e desvantagens na evidenciação de intangíveis. é verdadeira, pois, as empresas de grande porte utilizam a avaliação de ativos, considerando que tais ativos representam um grande apoio à dinâmica patrimonial frente as mudanças dos mercados consumidores. Igualmente, também pode-se afirmar que a hipótese n 2: A pesquisa é um estudo bibliográfico que visa estabelecer parâmetro referencial de conteúdo teórico e a sua utilização deve ser empregado em toda empresa no território nacional, também é verdadeira, face o amplo acervo bibliográfico e dispositivos legais disponíveis utilizados.

Ao longo do trabalho de pesquisa, foi possível verificar vantagens e desvantagens na aplicação normativa CPC 04/IAS 38, tanto pela subjetividade e diversidade, quanto pela amplitude do tema em questão, mas a ciência contábil, apresenta muitos subsídios teóricos e técnicos que balizam com bastante propriedade as demandas dos diversos usuários. Fica a certeza de que são necessários cada vez mais estudos e análises a respeito desse assunto, considerando que haverá o surgimento de novos problemas de contabilização e avaliação de intangíveis, então, esforços adicionais serão necessários em pesquisas, experimentações e especialmente aprimoramento constante na harmonização de normas nacionais e internacionais, buscando melhorar o tratamento contábil de tais ativos, unificando a linguagem e o valor da empresa moderna.

REFERÊNCIAS

AQUINO, Walter. **Contribuição a avaliação da marca corporativa**. Rio de Janeiro, 2000: Dissertação de Mestrado – UERJ

BARRETO, Zacarias. **A Lei das S/A e as Leis do Novo Mercado de Capitais**, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

BASSAN, Adilson do Carmo. **Ativos Intangíveis - Goodwill**. 2004. 74 p. Monografia - INPG – Instituto Nacional de Pós-Graduação, Campinas, 2004.

BRASIL, Lei nº 303.01/10. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações na Lei nº 6.385/76 de 7 de dez. 1976. Lei do Mercado Imobiliário que cria a Comissão de Valores Mobiliários.

BRASIL, Lei nº 10.406/02 – 11 Jan. 2006. Novo Código Civil Brasileiro.

BRASIL, Lei nº 6.404/76 – 15 Dez. 1976. Lei das Sociedades por Ações.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC. Disponível em: [http<www.cpc.org.br>](http://www.cpc.org.br) Acesso em 01 Nov. 2013.

Comissão de Valores Mobiliários, CVM. Disponível em [httpwww.cvm.gov.br/port/snc/pareceres_new.asp](http://www.cvm.gov.br/port/snc/pareceres_new.asp) Acesso em 02 Nov. 2013.

Comissão de Valores Mobiliários, CVM. Disponível em [http<www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/asp>](http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/asp) Acesso em 02 Nov. 2013.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital Intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron Brooks, 1998.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GITIMAN, Laurence J. **Administração Financeira Essencial**. 2 Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: 7 Ed. Atlas Instituto nacional de Propriedade Industrial, INPI. Disponível em: [http<www.inpi.gov.br>](http://www.inpi.gov.br) Acesso em 04 Nov. 2013.

HOSS, Osni; ROJO, Claudio Antonio; GRAPEGGIA, Mariana. **Gestão de ativos intangíveis: da mensuração à competitividade por cenários**. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNET, Portal fabianocoelho, Artigo: **Ativo Intangível – Uma abordagem Teórica**. MONTEIRO, Andrea A. Silveira. Disponível em:

[http<www.fabianocoelho.com.br/artigos-contabilidade-gestao/ Ativo Intangível – Uma abordagem teórica.pdf>](http://www.fabianocoelho.com.br/artigos-contabilidade-gestao/AtivoIntangivel-UmaAbordagemTeorica.pdf)Acesso em 25 Nov. 2013.

INTERNET, Portal Brasil Escola, **Conhecimento: Uma Ativo Imaterial**. WERNO Herckert. Disponível em:[http<www.brasilecola.com/economia/conhecimento-um-ativo-imaterial.htm>](http://www.brasilecola.com/economia/conhecimento-um-ativo-imaterial.htm)Acesso em 29 Nov. 2013.

INTERNET, Portal da Classe Contábil, **Afinal, Custo ou Despesa?**. OLIVEIRA, Edson. Disponível em: [http<www.portalcontabil.com.br>](http://www.portalcontabil.com.br)Acesso em 01 Nov. 2013.

INTERNET, Portal Jota Contábil, **Bens Intangíveis – Artigo**. VIEIRA, Cristiano. Disponível em: [http<www.jotacontabil.com.br/samba/boletins/contabilidade/186-bens-intangiveis-artigo.html>](http://www.jotacontabil.com.br/samba/boletins/contabilidade/186-bens-intangiveis-artigo.html)Acesso em 20 Nov. 2013.

INTERNET, Portal Unama, **Harmonização Das Demonstrações Contábeis Brasileiras Às Normas Internacionais De Contabilidade** [http<arquivos.unama.br/nead/gol/gol_cont_8mod/principios_normas_contabeis/pdf/aula13\(28\).pdf>](http://arquivos.unama.br/nead/gol/gol_cont_8mod/principios_normas_contabeis/pdf/aula13(28).pdf)Acesso em 25 Nov. 2013.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JUNIOR, Perez; HERNANDEZ, José. **Conversão de Demonstrações Contábeis**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, Alexandre Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**, Uma Nova Abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Fundamentos de Metodologia Científica**.6. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos; et al. **Monografias para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**, 12 ed. São Paulo: Frase, 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREZ, Clotilde; BAIRON, Sérgio. **Comunicação e Marketing. Teorias da comunicação e novas mídias um estudo prático**. São Paulo: Futura: 2002.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1995

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, J. **Avaliação dos Intangíveis: Goodwill, Capital Intelectual, Marcas e Patentes**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VASCONCELOS, Marco Antonio S. & GARCIA, Manoel E. **Fundamentos de Economia**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.