

FRANCIELI APARECIDA GARCIA

**ATIVOS INTANGÍVEIS - A IMPORTÂNCIA DA MENSURAÇÃO DAS
CONTRIBUIÇÕES DO CAPITAL INTELECTUAL NAS EMPRESAS.**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças do ano 2009.

Orientador: Prof.Dr. Vicente Pacheco.

CURITIBA

2010

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Universidade Federal do Paraná pela oportunidade de aprofundamento na matéria que escolhi para minha vida profissional.

Ao professor Vicente Pacheco que além das contribuições em sala de aula ainda me orientou de maneira, sempre zelosa, disposta e rápida na confecção desse trabalho monográfico.

A minha família que pode compreender minha ausência e entender a importância desse trabalho para fechar essa singular fase de minha vida.

Aos meus colegas da turma de Contabilidade e Finanças 2009 B que nas oportunidades em sala de aula por esse um ano e meio em que estivemos juntos e dividimos experiências que contribuíram para o meu engrandecimento profissional.

Ao meu noivo Jefferson que tolerou sem reclamar meses seguidos de livros, papéis e computadores espalhados pelo sofá da sala.

RESUMO

Garcia, Francieli. Ativos Intangíveis - A importância da mensuração do capital intelectual nas empresas.

O presente trabalho monográfico aborda questões relacionadas às contribuições das pessoas dentro das organizações sob diferentes prismas, levando em consideração as tendências mercadológicas que se descortinam atualmente, a representatividade dessas contribuições, as dificuldades que se apresentam no momento da mensuração desses valores e também as principais determinações legais envolvendo essa problemática sob o signo de ativos intangíveis. Ao longo de todo o trabalho são relacionados conceitos consagrados a respeito do tema e revisão da literatura disponível com ênfase para os esclarecimentos pertinentes ao Capital Intelectual seus componentes e o nível de interesse das empresas nesse tipo de ativo, além de uma abordagem relacionada ao gerenciamento dos recursos intangíveis e sua orientação para os bons resultados empresariais; também tratamos nesse trabalho a questão relacionada aos ativos intangíveis produzidos internamente dentro das organizações que são inovações decorrentes do dia a dia, e vinculam-se intimamente as experiências humanas acumuladas ao longo do tempo e que muito contribuem para o aperfeiçoamento das atividades e estão, obviamente, ligadas a obtenção de benefícios futuros. Ao final se é possível concluir que o papel dos recursos humanos dentro das organizações é insubstituível sejam quais forem as tecnologias existentes e as que ainda estejam por vir.

Palavras-chave: Ativo intangível. Recurso humano. Capital intelectual. Mensuração. Gerenciamento.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 O PROBLEMA DE PESQUISA	10
1.2 OBJETIVOS GERAIS	10
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	11
1.4 JUSTIFICATIVAS.....	11
1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	12
1.6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	12
1.6.1 Pesquisa bibliográfica	12
1.7 CRONOGRAMA DE TRABALHO	12
1.7.1 Introdução ao tema	13
1.7.2 Revisão da literatura	13
1.7.3 Conclusões e recomendações	13
2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES PERTINENTES AOS ATIVOS	14
2.1 ATIVO: UM NOVO CONCEITO	14
2.2 MENSURAÇÃO DE ATIVOS	15
3 CAPITAL INTELECTUAL	19
3.1 CONCEITO DE CAPITAL INTELECTUAL	19
3.2. COMPONENTES DO CAPITAL INTELECTUAL	21
3.2.1 Capital humano	22
3.2.2. Capital estrutural	22
3.2.3 Capital relacional	23
3.3 GERENCIAMENTO DO CAPITAL INTELECTUAL.....	24
3.4 CAPITAL INTELECTUAL E PROGRESSO EMPRESARIAL	25
4 ATIVOS INTANGÍVEIS	27
4.1 OS ATIVOS INTANGÍVEIS	27
4.2 DIFICULDADES ENFRENTADAS NA MENSURAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS	30
4.3 PORQUE TANTO INTERESSE EM ATIVOS INTANGÍVEIS.....	32
4.4 REPRESENTATIVIDADE DOS INTANGÍVEIS NAS ORGANIZAÇÕES.....	33
4.5 A INCERTEZA RELACIONADA AOS INTANGÍVEIS.....	35
5 ATIVOS INTANGÍVEIS DESENVOLVIDOS INTERNAMENTE	37

5.1 GERAÇÃO INTERNA DE ATIVOS	37
5.2 EXEMPLOS DE ATIVOS INTANGÍVEIS GERADOS INTERNAMENTE.....	38
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	41
REFERENCIAS	43
ANEXO	46

LISTA DE SIGLAS

CPC	-Comitê de Pronunciamentos Contábeis
FASB	-Financial Accounting Standards Boards
IAM	-Intangible Asset Management
IAS	-International Accounting Standards
IFRS	-International Financial Reporting Standards
PME	-Pequenas e Médias Empresas
P&D	-Pesquisa e Desenvolvimento
RH	-Recursos Humanos
RIR	-Regulamento de Imposto de Renda

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Componentes do valor de negociação das empresas no mercado	28
Figura 2 - Esquema de reconhecimento de ativos intangíveis	30
Figura 3 - Componentes de valor de mercado das empresas segundo Stewart.....	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução cronológica do desenvolvimento das ideias relacionadas ao capital intelectual Fonte: Adaptado de Guthrie (2001).	20
Quadro 2 - Componentes do capital intelectual	21
Quadro 3 - Representatividade percentual do valor de intangíveis nas empresas por segmento da economia.....	34

1 INTRODUÇÃO

Com a harmonização das normas brasileiras de contabilidade ao IFRS, deu-se papel de destaque a um grupo específico de ativos, que por serem tão claramente diferentes dos demais em sua natureza mereceram um agrupamento próprio, estamos tratando aqui do ficou conhecido como Ativo Intangível.

O grupo denominado Ativo Intangível ganhou reconhecimento com o advento da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, ainda assim, sabe-se que o estudo e o reconhecimento da importância desta classe de bens não é assim tão recente, uma vez que desde Platão e Aristóteles e demais filósofos que os sucederam existem estudos relacionados a essa classe de ativos tão peculiares, os intangíveis.

Na atualidade, no entanto, o tema toma corpo e inúmeros artigos e livros de grandes nomes da contabilidade tentam cercar, entender e estudar a abrangência dessa importante classificação contábil.

A crescente discussão sobre o tema dos ativos intangíveis tem como principal motivo a imensa representatividade de seus valores dentro das estruturas empresariais, nessa linha temos a seguinte contribuição de Edvinsson e Malone (1998, p. 22), que aceitam que “[...] os ativos intangíveis surgiram em resposta a um crescente reconhecimento de que fatores extra contábeis podem ter uma importante participação no valor real de uma empresa”.

A importância da discussão sobre essa temática esta também intimamente relacionada à necessidade que as empresas sentem em ter o valor de seu patrimônio mensurado de forma a contemplar a realidade de seu potencial enquanto geradora de retorno satisfatório sobre os investimentos garantindo assim sua manutenção em um mercado altamente competitivo como o que vivenciamos atualmente.

Para tratar das questões diretamente ligadas a criação desse novo grupo contábil, o Ativo Intangível, dentro do cenário de harmonização de praticas contábeis brasileiras as pratica IFRS temos o CPC 04.

Esse Pronunciamento Técnico abarca questões que vão desde, quando a entidade deve reconhecer um bem como um Ativo Intangível até como se dá mensuração do valor contábil desses ativos.

De acordo com o texto do CPC 04 temos que: *“Ativo intangível é um ativo não*

monetário identificável sem substância física”, a preocupação com a definição muito bem delineada dos ativos intangíveis dos demais grupos de ativos representa a grande preocupação do texto desse Pronunciamento, uma vez que a linha que separa os ativos ditos intangíveis de outros pode, em algumas situações, ser muito tênue.

A complexidade que sugere a classificação de alguns bens a esse grupo de ativos, em especial, os que são desenvolvidos internamente pelo próprio capital intelectual da empresa, acrescenta ao exercício da profissão de contador uma dificuldade extra. No entanto, a grandeza das possibilidades profissionais que se descortinam diante desse tema aguça ainda mais o interesse dessa classe de profissionais por esse estudo.

1.1 O PROBLEMA DE PESQUISA

O tema específico desse estudo está no cerne da problemática relacionada à identificação das contribuições do capital intelectual quando esse é aplicado no desenvolvimento de novas soluções com intuito de trazer melhorias significativas ligadas a atividade fim da empresa e com expectativa de benefícios futuros decorrentes dessas novas soluções.

Tal entendimento sugere que esses esforços intelectuais por estarem intimamente relacionados a melhorias que agregam as suas entidades resultados perfeitamente mensuráveis, precisam, dessa forma, figurar de alguma maneira, nos demonstrativos de suas empresas.

1.2 OBJETIVOS GERAIS

Os objetivos desse trabalho monográfico estão inseridos na idéia de demonstrar que a realidade competitiva a qual as empresas são submetidas atualmente as colocou naturalmente em um cenário onde não é mais possível somente avaliar uma companhia pelo valor financeiro de seus bens corpóreos e seu

disponível.

Precisam sim ser avaliadas dentro de um contexto onde uma combinação de fatores determina as suas possibilidades de colocação mercadológica e, de maneira mais simplista, de concretizar bons e rentáveis negócios mantendo-se dessa forma saudável.

Nessa linha encaminha-se como objetivo primordial a necessidade de as empresas bem classificarem e valorarem seus ativos intangíveis sejam eles direitos advindos da reputação que sua marca inspira ou efetivamente através das melhorias ou desenvolvimentos que nascem nas empresas através do conhecimento de cada um de seus colaboradores e funcionários.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos do presente trabalho são:

- a) apresentar os principais motivos pelos quais a preocupação com a possibilidade de mensurar a colaboração do capital intelectual dentro das organizações permeia atualmente a estratégia das empresas;
- b) entender qual é a representatividade de ativos intangíveis dentro das organizações;
- c) compreender a dificuldade enfrentada pelas empresas no que tange as definições do que poderia ser classificado como ativo intangível.

1.4 JUSTIFICATIVAS

O interesse desse trabalho, obviamente, além da conveniência, também está relacionado com o interesse crescente das empresas em bem representar seus ativos e o valor agregado de seu capital intelectual, posicionando-se dessa forma de maneira mais competitiva e dando de fato a correta idéia de seus potenciais.

1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A relevância desse estudo está relacionada, obviamente, além da importante reunião bibliográfica sobre o tema dos ativos intangíveis, a ilustração do momento econômico atual.

Momento o qual as empresas são compelidas, sobretudo após a promulgação da Lei 11.638 e da divulgação do CPC 04, a avaliarem seus ativos de maneira a aproximá-los o máximo possível da realidade, nesse contexto insere-se a avaliação das contribuições do capital intelectual.

1.6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

1.6.1 Pesquisa bibliográfica

Com o objetivo de embasar os conceitos tratados nesse trabalho monográfico o estudo está pautado na pesquisa bibliográfica, complementada por informações retiradas de outras fontes, e foi desenvolvido exclusivamente a partir de fontes primárias e secundárias já elaboradas: Legislação, livros e artigos que fornecem subsídios para esclarecer, conceituar, identificar e expressar inovações inerentes aos ativos intangíveis.

1.7 CRONOGRAMA DE TRABALHO

O cronograma pretendido para esse estudo conta com os seguintes itens a serem desenvolvidos nesta ordem para que se possa ao final atingir os objetivos propostos.

1.7.1 Introdução ao tema

Visa posicionar o estudo dentro da realidade enfrentada hoje pelas empresas em relação às necessidades de bem avaliarem seus patrimônios, apresentando também os principais conceitos relacionados a ativos, ativos intangíveis e capital intelectual.

Além da apresentação do problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a relevância do estudo e metodologia a ser utilizada.

1.7.2 Revisão da literatura

Tem a intenção de identificar e bem definir as particularidades e os limites que separam os ativos intangíveis dos demais ativos bem como conceituá-los segundo os principais expoentes e pensadores da contabilidade e os órgãos reguladores existentes.

1.7.3 Conclusões e recomendações

Ao final desse estudo se pretende obter conclusões que possibilitem uma compreensão mais clara do conceito de ativos intangíveis e, sobretudo demonstre a importância de tratar com o devido cuidado essa peculiar classe de bens, provando que ela pode fazer a diferença no sucesso das empresas.

2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES PERTINENTES AOS ATIVOS

2.1 ATIVO: UM NOVO CONCEITO

A definição mais comum de ativo é de conjunto de bens e direitos pertencentes a uma entidade, no entanto, essa definição é bastante limitada, uma vez que bens e direitos são tão somente componentes do ativo e não propriamente sua definição.

Iudícibus (1997, p. 136) define ativo como:

A característica fundamental é a sua capacidade de prestar serviços futuros a entidade que os tem, individualmente ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquido de entrada de caixa.

Com a chegada da Lei nº 11.638/07 temos um conceito de ativo mais amplo admitindo-se inclusive que ativo é um recurso controlado pela entidade (não necessariamente a propriedade formal) como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade, acrescenta-se ainda que se não houver expectativa de contribuição futura direta ou indireta, ao caixa da empresa, não existe o ativo.

Segundo Varian (2003), ativos são bens que proporcionam um fluxo de serviços ao longo do tempo. Esse fluxo de serviço pode ser:

- a) de consumo, a exemplo dos serviços de habitação;
- b) monetário, isto é, dinheiro que pode ser utilizado para o consumo.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 281-283) afirmam que “ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros e mencionam igualmente o FASB “benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados” e analisando a necessidade da existência de direito específico a benefícios futuros ressaltam, novamente em conformidade com o FASB “o direito deve produzir um benefício positivo, os direitos

com benefícios nulos ou negativos em potencial não são ativos, por exemplo, se um prédio tiver perdido seu valor como gerador de utilidade, seu único valor residirá no sucateamento dos materiais de que é composto”.

2.2 MENSURAÇÃO DE ATIVOS

Outra grande fonte de reflexão e discussão entre os autores contemporâneos reside sobre a maneira de bem mensurar os ativos, uma vez que a mensuração é o processo de designar montantes quantitativos monetários e assim sendo, uma das atribuições básicas da informação contábil.

De maneira geral, é quase consenso entre as grandes fontes de consulta da informação contábil que os atributos básicos da mensuração de um bem são:

- a) objetividade: demonstrar de forma clara e objetiva quais são as regras e pressupostos utilizados para definir determinado montante relacionado a um ativo;
- b) confiabilidade: a confiabilidade esta intimamente relacionada ao grau de objetividade aplicada. Um sistema é considerado confiável quando ele funciona da maneira que se espera, o mesmo ocorre com a informação contábil, quanto mais próxima da realidade for a mensuração mais confiabilidade inspira esse sistema;
- c) oportunidade: uma informação útil é a que existe no momento oportuno, adequado;
- d) precisão: como a informação contábil tem papel fundamental na tomada de decisão primar pela sua precisão é indispensável;
- e) exatidão: a informação deve ilustrar valores reais e verdadeiros;
- f) acuracia: a informação deve ter uma probabilidade muito pequena de desviar da realidade.

Além dos conceitos acima citados ainda sobre a mensuração de ativos temos determinações legais que discorrem sobre o fato, sobretudo após o processo de Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais de

Contabilidade - IFRS, conforme segue: LEI 11.941/09 - 183. A companhia deverá efetuar periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível a fim de que sejam:

- a) Registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houve decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão mais produzir resultados suficientes para a recuperação desse valor;
- b) Revisados e ajustados os critérios utilizados para a determinação da vida útil econômica estimada e para o cálculo da depreciação, amortização e exaustão.

Ainda na linha das mudanças relacionadas ao tratamento dispensado aos ativos das entidades ocorridas a partir da LEI 11638/07 e segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 27, seção 35 do Pronunciamento para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME), bem como o ICPC 10, as empresas devem identificar a vida útil econômica estimada de seus ativos imobilizados e adotar esse prazo para fins de reconhecimento da depreciação.

Faz-se necessário, ainda, estimar o valor que se espera realizar pela venda do bem ao fim de sua vida útil (valor residual), visando não depreciar esta parcela.

As diferenças entre os valores calculados pelas taxas obtidas tecnicamente e aquelas admitidas pelas autoridades fiscais deverão ser ajustadas na apuração do lucro real.

Caso a diferença entre os dois critérios não seja relevante, ou se o próprio saldo do ativo imobilizado for imaterial em relação ao ativo total ou patrimônio líquido, justifica-se a manutenção das taxas admitidas pelas autoridades fiscais, tendo em vista a aplicação do conceito de custo e benefício, pois a utilização de taxas de depreciação diferentes irá requerer adaptações nos sistemas e a criação de controles adicionais para apurar os ajustes na apuração do lucro tributável.

As taxas de depreciação admitidas para fins fiscais estão especificadas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil de nº 162, de 1998 e nº 130, de 1999. Cabe destacar que o regulamento do imposto de renda (RIR/99) assegura ao contribuinte o direito de reconhecer a depreciação adequada às condições de depreciação de seus bens, no entanto, exige que se faça prova dessa adequação.

Se aceita como prova, laudos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia.

Segundo o ICPC 10 o valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao fim de cada exercício, e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Outro aspecto relevante e de viés conservador é a necessidade de reduzir o valor dos ativos (tangíveis e intangíveis) ao seu valor recuperável, procedimento conhecido internacionalmente como *impairment*, previsto no CPC 01 e na seção 27 do CPC PME.

A norma prevê que anualmente, diante de indicadores de desvalorização, a entidade deve apurar o valor de realização por venda ou uso e comparar o maior destes valores com o valor contábil. Se o valor contábil for superior a provisão a ser reconhecida, tendo como contrapartida o resultado do exercício.

No Brasil convivemos com uma inflação controlada, no entanto, não se pode ignorar que o efeito acumulado após alguns anos pode ainda ser significativo.

Até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, essas distorções eram minimizadas através da reavaliação de ativos. Todavia, o artigo 1º deste dispositivo legal deu nova redação ao artigo 182 da Lei nº 6.404, de 1976, eliminando a previsão legal para a constituição de reserva de reavaliação de ativos.

O ICPC 10, por seu turno, traz a possibilidade da mensuração do ativo imobilizado, quando da adoção inicial do CPC 27, pelo critério denominado custo atribuído (*deemed cost*). Essa possibilidade alcança também as pequenas e médias empresas, conforme previsto na seção 35 do pronunciamento específico para estas sociedades.

Ao adotar o custo atribuído, a administração deverá indicar ou assegurar que o avaliador destaque a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de adoção inicial.

A contrapartida do ajuste deve ser registrada em conta do patrimônio líquido, denominada "ajuste de avaliação Patrimonial", cujo saldo deverá ser reduzido pelo imposto de renda diferido passivo.

Nos anos subseqüentes, parte do saldo dessa conta será periodicamente transferido para lucros acumulados, em montante idêntico à depreciação e as baixas

referentes aos ativos imobilizados, objeto de atribuição de novo valor.

Esses valores deverão ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro tributável.

A norma não exige a contratação de especialistas para elaboração dos laudos que suportarão os ajustes e avaliações tratados anteriormente, no entanto, devido aos aspectos técnicos que os envolvem é recomendável esse procedimento. Um mesmo laudo pode solucionar várias questões: *impairment*, custo atribuído, novas taxas de depreciação, valor residual dos ativos. Assim, é possível minimizar os custos com a contratação de especialistas.

Por fim, é importante ressaltar que a prática contábil referente à inclusão das despesas financeiras no custo dos ativos imobilizados em construção, quando for possível determinar que efetivamente a captação destina-se à construção do ativo, foi reafirmada pelo CPC 27.

O CPC PME seções 17 e 25, por outro lado, visando simplificar as práticas contábeis para essas sociedades, determinam que o custo de empréstimos deva ser reconhecido como despesa no resultado no período em que são incorridos.

Observa-se, portanto, que a mensuração do ativo imobilizado reveste-se de complexidade para as quais as empresas devem se preparar, tanto do ponto de vista conceitual, quanto do ponto de vista de aplicação prática das normas, o que certamente envolve investimentos e adaptação dos controles do ativo para gerar as informações necessárias.

3 CAPITAL INTELECTUAL

3.1 CONCEITO DE CAPITAL INTELECTUAL

A questão relacionada ao capital Intelectual, enquanto tema de estudos, não é recente. Já na década de 50, Peter Druck já fazia referências ao termo, no entanto, o conceito de Capital Intelectual desenvolveu-se a partir de uma abordagem empírica que se dedicou a analisar elementos pertinentes a geração de valores das organizações.

De toda forma, a discussão acerca do tema relacionado ao conhecimento tomou proporções mais evidentes no final do século XX, a partir das contribuições de grande representatividade como as de Alvin Toffler (1990), e nas observações, novamente, de Peter Drucker (1981) que tratam a questão da crescente valorização do conhecimento.

Para Edvinsson e Malone (1998) capital intelectual é um capital não financeiro que representa a lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil. Sendo, portanto, a soma do Capital Humano e do Capital Estrutural.

Já para Stewart (1998, p. 13) o capital intelectual “constitui a matéria intelectual - conhecimento, informação, propriedade intelectual, experiência que pode ser utilizada para gerar riqueza. É a capacidade mental coletiva”.

Logo, admite-se o Capital Intelectual, como o conjunto de valiosos intangíveis que ao serem elevados a categoria de conhecimento e colocados em prática agregam valor às organizações, permitindo sua continuidade.

Dentro do contexto organizacional podemos definir capital humano ou intelectual como o conjunto de conhecimentos, habilidades e experiências que os empregados carregam consigo quando voltam para suas casa, é um tipo de conhecimento que é intrínseco ao ser humano e esta intimamente relacionado à reunião de experiências já vivenciadas por cada um dos indivíduos.

Alguns exemplos que podemos citar são: criatividade, conhecimento sobre algum produto determinado, motivação, lealdade, satisfação e capacidade de trabalho em equipe, interesses, histórico de experiências anteriores, etc.

Na realidade, inúmeros são os conceitos para definir Capital Intelectual, para

Edvinsson (1997):

O Capital intelectual de uma organização é a posse do conhecimento, experiência aplicada, tecnologia organizacional, relacionamento com os consumidores e habilidades profissionais que provêm vantagens para ela no mercado.

Na reunião de todos esses conceitos pode-se perceber que invariavelmente todos convergem para uma mesma visão de interpretação do tema e evidenciam a linha que une fortemente o Capital Intelectual e a manutenção das empresas, mesmo que muitos desses conceitos datem de mais de 20 anos atrás são atuais ainda para nossos dias, pois, foram prenúncios do que hoje é diferencial mercadológico e principal dilema de mensuração dentro dos sistemas econômicos e organizacionais.

A seguir apresenta-se um quadro onde se verificam contribuições importantes acerca do desenvolvimento da idéia de Capital Intelectual

PERÍODO	FATO
Início de 1980	Noção geral do valor do ativo intangível.
Metade de 1980	Surge a Era da informação e a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil começa a ser percebida pelas organizações.
Final de 1980	Primeiras tentativas dos gerentes e consultores para construir métodos de mensuração do capital intelectual.
Início de 1990	Iniciativas sistematizadas de mensurar e relatar o capital intelectual para as partes externas. Em 1990, Skandia AFS nomeia Leif Edvinsson Diretor do capital intelectual. Esta é a primeira vez que o capital intelectual é gerenciado de maneira formal pela organização. Kaplan e Norton introduzem o conceito de Balanced Scorecard em 1992.
Metade de 1990	Nonaka e Takeuchi (1995) apresentam sua alta influência no trabalho sobre a criação de conhecimento organizacional. É lançada em 1994 uma simulação na Celemi sendo o primeiro produto a permitir a compreensão da importância dos intangíveis. Um suplemento ao relatório anual da Skandia é produzido focado na avaliação do capital intelectual. Outra sensação é causada em 1995 quando a Celemi utiliza a auditoria do conhecimento para oferecer detalhes da avaliação do seu capital intelectual. Pioneiros do movimento do capital intelectual publicaram livros como Kaplan e Norton, 1996; Edvinsson e Malone, 1997; Sveiby, 1997.
Final de 1990 até hoje	O capital intelectual se tornou um assunto popular entre pesquisadores e em conferências acadêmicas, escritores e outros interessados no assunto.

Quadro 1 - Evolução cronológica do desenvolvimento das ideias relacionadas ao capital intelectual
Fonte: Adaptado de Guthrie (2001).

3.2. COMPONENTES DO CAPITAL INTELECTUAL

Apesar da grande quantidade de conceitos uma característica comum a maioria das definições é a divisão do Capital Intelectual em três componentes: Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional, conforme pode ser observado no quadro abaixo.

CAPITAL HUMANO	CAPITAL RELACIONAL (OU DE CLIENTES)
• Know-how	• ACORDOS DE FRANQUIAS
• Educação	• Clientes
• Qualificação vocacional	• Fidelidade do cliente
• Conhecimento relacionado ao trabalho	• Nomes de companhias
• Avaliações ocupacionais	• Pedidos em carteira
• Avaliações psicométricas	• Canais de distribuição
• Competências relacionadas ao trabalho	• Colaborações comerciais
• Ímpeto empreendedorístico, inovatividade, capacidades proativas e reativas, mutabilidade	• Acordos de Licenciamento
	• Contratos Favoráveis
CAPITAL ORGANIZACIONAL (OU ESTRUTURAL)	
PROPRIEDADE INTELECTUAL	ATIVOS DE INFRA-ESTRUTURA
• Patentes	• Filosofia gerencial
• Direitos autorais	• Cultura corporativa
• Direitos de projeto	• Processos gerenciais
• Segredos industriais	• Sistemas de informação
• Marcas registradas	• Sistemas de rede

Quadro 2 - Componentes do capital intelectual
Fonte: Pacheco (2005).

Temos que o Capital Humano é a capacidade intelectual e competência dos funcionários, ou seja, as características que são inerentes aos seres humanos.

O capital estrutural, que por sua vez pode ser subdividido em capital de inovação, capital organizacional e capital de processos correspondendo, dessa forma, ao potencial da estrutura interna da empresa

Já o Capital Relacional que está atrelado ao nível de relacionamento da empresa com a comunidade que a cerca com seus fornecedores, seus parceiros e clientes. Baseados nesta estrutura proposta, a seguir, serão apresentados os principais aspectos de cada um dos componentes do capital intelectual.

3.2.1 Capital humano

O conceito de Capital Humano apareceu pela primeira vez na década de 50 através de Theodore Schultz que se formou em Agricultura e fez doutorado em Economia. Junto de Arthur Lewis recebeu o Premio Nobel de Economia, por seu projeto sobre o desenvolvimento econômico, voltado para a economia agrícola tal trabalho gerou grande impacto em diversas partes do mundo.

Schultz analisou a recuperação da Alemanha e do Japão após o fim da segunda guerra mundial e chegou à conclusão que a razão principal do sucesso na recuperação desses países se deveu ao fato de terem uma população saudável e educada. Sua análise concluiu que a educação torna as pessoas mais produtivas e a saúde contribui para o retorno do investimento feito na educação.

Segundo Stewart (1998, p. XIII), “o capital intelectual constitui a matéria intelectual - conhecimento, informação, propriedade intelectual, experiência - que pode ser utilizada para gerar riqueza”.

De toda forma o capital humano pode ser entendido como o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes que as pessoas detêm, e que derivam de experiências passadas que são únicas de cada indivíduo, essas características fazem do Capital Humano o bem mais precioso das organizações, pois é somente trabalhando na retenção e manutenção dos talentos humanos que ele pode ser adquirido.

A idéia de que o homem carrega consigo o seu bem maior, que não é outro, senão a sua força de trabalho e as habilidades a ela atreladas que são únicas inconfundíveis e insubstituíveis de cada ser humano, torna vulnerável a relação homem X organização, pois, apesar de o progresso das empresas estar intimamente relacionado com as habilidades humanas que dela fazem parte, bem gerenciar o fator humano nem sempre é tarefa fácil.

3.2.2. Capital estrutural

O Capital Estrutural pode ser entendido como sendo a infra-estrutura

empresarial, escritórios, computadores, veículos, sistemas administrativos, rotinas, cultura, *softwares*, dentre outros itens que de alguma maneira servem de apoio ao trabalho do humano e de infra-estrutura lógica para fazer a empresa funcionar.

Para Silva e Filho (2004) o capital estrutural é o conhecimento que não vai para casa depois do expediente, é o conhecimento contido e retido, o conhecimento de propriedade da empresa.

Nas palavras de Stewart (1997, p. 98) temos que capital estrutural:

Pertence à empresa como um todo, pode ser reproduzido e dividido. Parte do que pertence à categoria de capital estrutural tem direito aos direitos legais de propriedades: tecnologia, invenções, dados, publicações e processos, podem ser patenteados, ter seus direitos autorais registrados ou ser protegidos por leis de comércio secretas: podemos vendê-los e podemos processar qualquer um que os utilize sem permissão.

A análise do capital estrutural encontra sua essência ao considerarmos que até mesmo as pessoas mais inteligentes necessitam de mecanismos que montem, acondicionem, organizem e distribuam os frutos de seu pensamento.

A organização das informações produzidas internamente através das pessoas que participam da organização pode converter todo o conhecimento em recursos que proporcionem algum retorno para a empresa.

Neste sentido, o capital estrutural proporciona meios para transmitir o conhecimento interno da organização aos clientes, organizando os recursos da empresa, apoiando e ampliando as idéias e o trabalho, fornecendo informações que ajudem a realizar um trabalho melhor (STEWART, 1997).

3.2.3 Capital relacional

O Capital Relacional diz respeito à rede de relacionamentos que a organização cultiva, sejam seus clientes, fornecedores, parceiros, imprensa, comunidade que a cerca, governo, qualquer elemento que mantenha vínculos com a instituição, a exceção dos funcionários, e que com ela se relacione ou de alguma maneira exerça influencia em seus negócios.

Para Terra e Fraga (2004) o Capital Relacional é definido como a soma de

todos os recursos ligados as relações externas das empresas, consumidores, fornecedores, parceiros e investidores.

A capacidade das empresas de bem atender seus clientes, que o foco de qualquer organização seja quais forem seus clientes, é que determina o valor de seu Capital Relacional, e o bom atendimento depende de toda a rede de relacionamento envolvida.

Essa rede de relacionamentos se bem estruturada é de fundamental importância para o sucesso das organizações, pois, compreende também elementos formadores de opinião que podem influenciar positivamente o mercado que a empresa se propôs a atuar.

3.3 GERENCIAMENTO DO CAPITAL INTELECTUAL

Na era da globalização onde inovação e a capacidade de criação são diferenciais muito competitivos, e a demanda por produtos e serviços altamente desenvolvidos e tecnológicos é cada vez maior, as empresas conseguem perceber claramente que ao contrario de outro momento da historia, a atualidade as imprime o fator humano como principal ativo.

Assim sendo, a necessidades de identificar, desenvolver e reter talentos humanos força as empresas a inovarem e renovarem a cada dia em suas estratégias e planejamentos em relação ao gerenciamento de capital intelectual, o que leva a mudanças significativas também no modo como essas empresas avaliam os fatores que refletem a performance de seus negócios.

Um exemplo de sucesso na gestão de Recursos Humanos é a empresa *Google*, companhia que é reconhecida como uma das empresas mais bem-sucedidas da *internet* e que faturou globalmente em 2009 mais de 23,6 bilhões de dólares. Segundo a gerente de RH da America Latina, Monica Santos “o diferencial, seguramente, é o ambiente. Além de todas as atividades lúdicas, voltadas a fazer com que as pessoas se divirtam e trabalhem ao mesmo tempo, temos uma série de espaços de convivência”

A estratégia da *Google* é investir em um ambiente de trabalho descontraído e colaborativo como forma de estimular a individualidade de cada profissional.

Diversas podem ser as estratégias adotadas pelas empresas em seu gerenciamento de RH sempre no intuito de atingirem seus objetivos, segundo Pacheco (2002, p. 17) o RH é definido como “um sistema estruturado para transformar entradas (recursos humanos) em saídas (serviços humanos)”. Tal raciocínio nos permite concluir que existe um fluxo invisível delineado na relação empresa funcionário, onde ambas as partes fazem seus investimentos e aguardam as respectivas recompensas pelo bom trabalho desempenhado.

3.4 CAPITAL INTELECTUAL E PROGRESSO EMPRESARIAL

A relação do capital intelectual e da performance organizacional é muito estreita sobretudo em uma era em que as mudanças na economia, na política e na sociedade ocorrem na velocidade do pensamento e a inovação cerca o mundo empresarial é nesse cenário que descortina-se a idéia de que a aquisição e manutenção de conhecimentos passam a ser um poderoso diferencial competitivo para a sobrevivência das organizações.

Antunes (2000 p. 18) bem observa a o período de transição que vivemos hoje:

Esse período de gradativas mudanças, não só no Brasil, mas também na economia mundial, vivenciado mais intensamente nas últimas décadas, vem sendo apontado por vários estudiosos do assunto como um período de transição de uma Sociedade Industrial para uma Sociedade do Conhecimento. Pois, aos demais recursos existentes, e até então valorizados e utilizados na produção - terra, capital e trabalho - se junta o conhecimento, alterando, principalmente, a estrutura econômica das nações e, sobretudo, a forma de valorizar o ser humano, já que só este detém o conhecimento.

Ainda que o cenário seja de mudanças e inovações algumas necessidade são básica para que os Recursos Humanos possam trabalhar de forma direcionada e alinhada com as estratégias da organização, sobretudo no que se refere a comunicação interna, é necessário que as companhias estejam estruturadas de maneira a suprir as necessidades de informação que as pessoas precisam para que possam realizar o trabalho que se espera delas.

Para Chiavienato (2009) a Expressão Recursos Humanos refere-se às pessoas que participam das organizações e que nelas desempenham determinados

papeis.

Para que cada um dos elos da organização possa desempenhar seu papel de forma sincronizada é necessário que se desenvolva o processo de comunicação dentro das organizações, pois, só uma comunicação efetiva constrói as referências necessárias para que as pessoas estejam envolvidas de forma efetiva na melhoria e no aperfeiçoamento daquilo que fazem/produzem, assim como na criação de um futuro para si e para a empresa da qual fazem parte.

Além disso, segundo Holtz (2006, p. 32) “o processo de influências recebidas pelos participantes de uma Empresa, durante todo o tempo em que se trabalha nela, é educação”. Deriva desse pensamento de Holtz (2006) a idéia de que é de fundamental importância para o desenvolvimento humano e empresarial a troca de experiências dentro da organização, pois, dessa troca de experiências é que decorre o progresso.

Soma-se ao poder das influências ainda o fato de que para que os funcionários incorporem a evolução da empresa da qual fazem parte como uma missão pessoal a ser cumprida as organizações precisam saber lidar com a subjetividade, gerar comprometimento e investir em profissionais sensíveis a mudança no ambiente, para isso o setor de RH precisa promover estímulos e motivação, além de gerar táticas de sinergia onde seja possível entender que a relação funcionário empresa é uma via de mão dupla.

McClelland (1995) psicólogo americano famoso pela Teoria da Motivação fala sobre três tipos de necessidades que supridas podem obter bom desempenho nas pessoas que são o Poder (posição de influência), afiliação (afeto) e realização (auto-estima), segundo ele cada pessoa tem um nível de necessidade diferente da outra, e é exatamente a particularidade de cada uma das pessoas que torna o ambiente empresarial algo vivo e suscetível a inovação.

4 ATIVOS INTANGÍVEIS

4.1 OS ATIVOS INTANGÍVEIS

Antes de tratarmos de ativos intangíveis, propriamente ditos, se faz necessário traçar o conceito de intangível: o termo intangível tem sua origem no latim “tangere” ou no grego “tango” que significa tocar, logo o termo intangível denota oposto, ou seja, o que escapa ao toque, que não se pode apalpar.

A definição mais adequada, segundo Ludícibus, refere-se a Kohler (apud Ludícibus, 1997, p. 203) o qual define intangível como “ativos de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário”.

Assim por estes conceitos, pode-se entender que os ativos intangíveis são aqueles sem existência física, não possuindo substâncias corpóreas, mas, geram resultados econômicos positivos as entidades que estão ligadas.

O tema relacionado aos intangíveis tomou corpo nas últimas décadas, pois, existe uma preocupação cada vez mais constante entre os profissionais e pesquisadores do mundo inteiro que esta relacionada a diferença que existe entre o valor econômico de uma entidade e o valor registrado em suas informações contábeis, segundo o índice mundial de avaliações emitido pela *Morgan Stanley*, o valor cotado das entidades que compõe as bolsas de valores do mundo é em média, o dobro do seu valor contábil.

A diferença entre o valor contábil e o valor de negociação dessas entidades, referida no parágrafo acima, cresceu ainda mais nos últimos anos em função, especialmente, da grande representatividade de seus ativos intangíveis em relação aos demais ativos dentro da composição patrimonial dessas entidades.

Dentre os fatores responsáveis por esse crescimento está a recente onda de fusões e incorporações ocorridas nas últimas décadas, a expansão do setor de serviços por todo o mundo, a velocidade e extensão da mudança tecnológica, especialmente no campo das tecnologias de informação, a sofisticação e a integração dos mercados financeiros internacionais, além e, sobretudo, a fonte de riqueza que provem da inteligência humana e os recursos intelectuais.

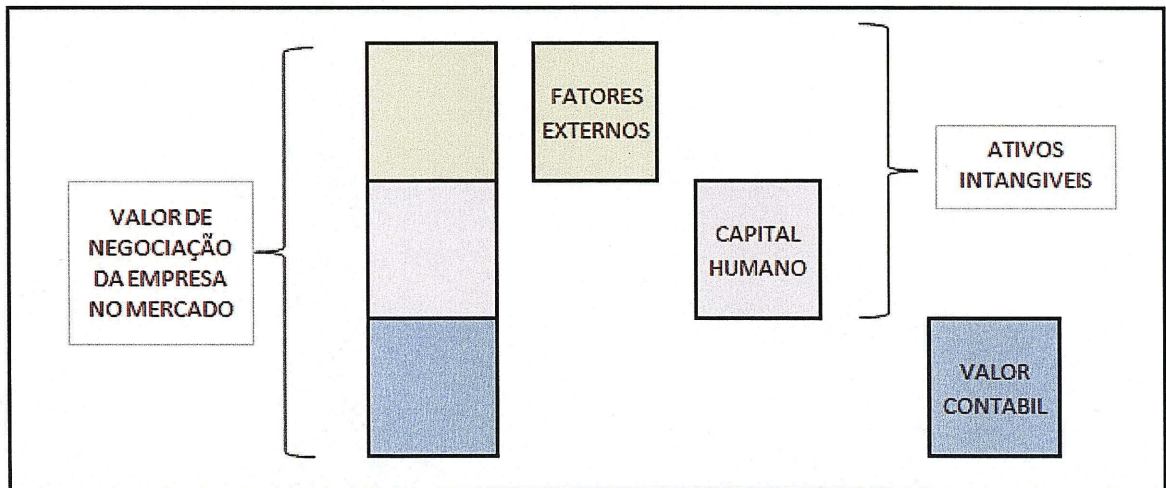


Figura 1 - Componentes do valor de negociação das empresas no mercado
 Fonte: A autora (2010).

Desse cenário resultam problemas de como as entidades devem avaliar e tratar contabilmente esses ativos intangíveis.

Porém, antes de tratarmos de assuntos relacionados a avaliação de desses ativos intangíveis é importante delinear os principais aspectos que determinam ou fazem de um ativo um intangível.

Segundo CPC 04 temos: “A definição de ativo intangível” requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), reconhecido em uma combinação de negócios que é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

Ainda sobre as principais características dos ativos intangíveis tem-se que: um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

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

entidade ou de outros direitos e obrigações.

Conforme já mencionado anteriormente, a entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e o poder de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

De toda forma o reconhecimento de um ativo como um intangível ainda é a preocupação mais básica relacionada a esse assunto, pois, obviamente todos os dias as entidades despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas, porém, nem todos os itens descritos no acima se enquadram na definição de ativo intangível.

Um ativo intangível deverá ser reconhecido apenas se atender aos requisitos expostos abaixo:

- a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade, segundo, o CPC benefício futuro será caracterizado se: “incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade”;
- b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Para que se possa ilustrar e fazer um apanhado geral de todas as questões envolvidas na definição de um ativo intangível estudadas até o momento, temos, de forma resumida, o esquema abaixo:

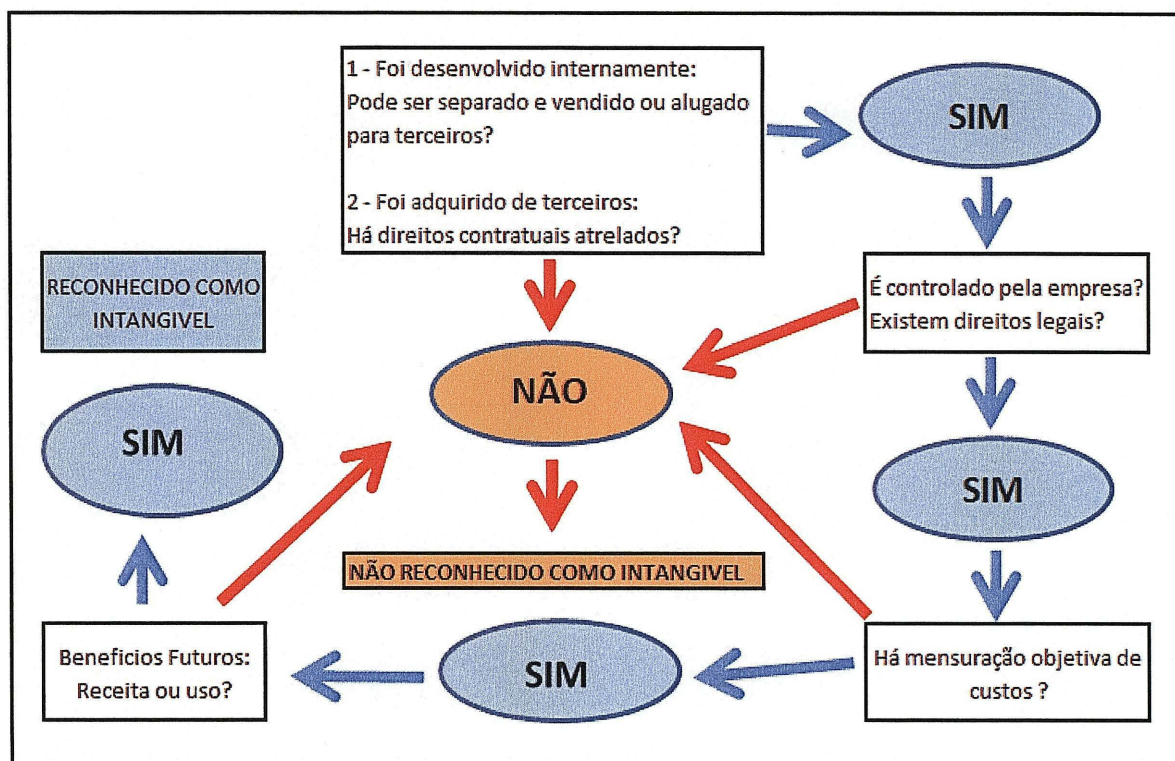


Figura 2 - Esquema de reconhecimento de ativos intangíveis
Fonte: A autora (2010).

4.2 DIFICULDADES ENFRENTADAS NA MENSURAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

Atualmente existe uma necessidade de se explicar, de forma diferente do passado, o desempenho da empresa. A contabilidade que mede o acúmulo e a concentração de capital de uma empresa e baseia-se em custos, diz exatamente quanto vale o ativo.

Porém, esse modelo de mensuração não se aplica para ativos intangíveis. O custo da produção do conhecimento - ativo intangível - está muito menos relacionado ao seu valor ou preço do que a produção de um bem tangível. Portanto, investimentos em equipamentos e máquinas são mais fáceis de medir que investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento.

A determinação de regras claras em relação o que pode ou não ser considerado ativo intangível é sem dúvidas um grande passo na direção de tornar mais próximo do valor de quotização das entidades e os valores registrados em seus livros contábeis.

No entanto, não torna a tarefa prática de bem mensurar esses ativos mais fácil, uma vez que tanto a teoria contábil quanto as teorias sobre ativos intangíveis apresentam diversos problemas de ordem operacional. O grande problema que se evidencia com as teorias tradicionais é que alguns dos seus indicadores não representam adequadamente a realidade das entidades. Já a teoria do Capital Intelectual enfrenta a grande dificuldade da generalização, pois alguns ativos intangíveis são únicos a cada empresa.

Apesar de existirem inúmeras fórmulas matemáticas empenhadas na arte de dotar de valor fiel esses ativos, inúmeras fontes de informação convergem em harmonia com o que preconiza o órgão regulador CPC ao tratar destas questões relacionadas às diferentes maneiras de bem mensurar um ativo intangível.

Tal informação fornecida pelo órgão regulador CPC permite compreender que o mercado, no caso em que para o bem que se deseja mensurar haja mercado, pode dar uma idéia muito adequada, ou uma estimativa muito próxima do real, sendo dessa forma uma fonte confiável de informação.

Já para os casos em que não haja mercado ativo entende-se que o valor justo seria a correspondente a quantia que a entidade desembolsou para possuí-lo e observar ainda de acordo com CPC 04 “Na apuração desse valor, a entidade deve considerar o resultado de operações recentes com ativos similares”.

Existem ainda os casos em que o ativo é único da entidade, não havendo para ele comercialização em mercado ativo.

Nesses casos a recomendação é que as próprias empresas desenvolvam técnicas para bem se adaptem as suas características e possam dessa forma contribuir para encontrar o valor justo do bem, esses indicadores de mensuração podem basear-se:

- a) utilização de valores referenciais ou outras indicações que determinam a rentabilidade do ativo (tais como: receitas, participação de mercado e lucro operacional) ou fluxo de royalties que pode ser obtido com o licenciamento do ativo intangível a terceiros em operação sem favorecimento; ou
- b) a estimativa de fluxo de caixa futuro líquido descontado gerado por esse ativo.

4.3 PORQUE TANTO INTERESSE EM ATIVOS INTANGÍVEIS

Tamanho interesse em ativos intangíveis atualmente se deve ao fato de que essa classe de bens cresceu fortemente nas últimas décadas e tem feito a diferença nas operações de negociações envolvendo empresas, por se tratar de item que agrega muito valor econômico às organizações.

Na opinião de Edvinson e Malone (1998, p. 22) “[...] os ativos intangíveis surgiram em resposta a um crescente reconhecimento de que fatores extra contábeis podem ter uma importante participação no valor real de uma empresa”.

O valor de mercado de uma empresa resulta da combinação de seus ativos tangíveis e intangíveis, como sugere Stewart (2001) e é demonstrado na Figura a seguir:

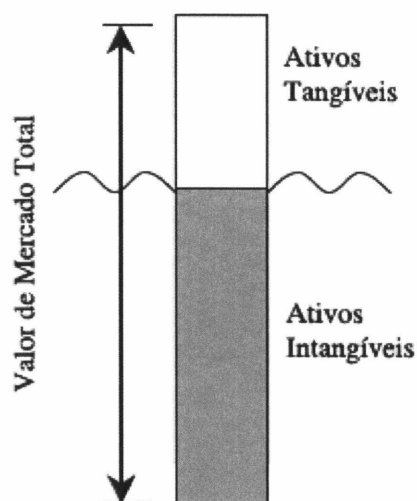


Figura 3 - Componentes de valor de mercado das empresas segundo Stewart
Fonte: Stewart (2001, p. 13)

Outra importante razão para tamanho interesse das empresas em ativos intangíveis se deve ao fato de que as características físicas dos produtos podem ser copiadas rapidamente ao contrário das características intangíveis que dificilmente podem ser reproduzidas e ainda criam barreiras emocionais e filosóficas contra a concorrência, bem como vantagem competitiva sustentável de longo prazo.

Outra evidência da importância dos intangíveis é o crescimento do índice valor de mercado sobre valor contábil (*market-to-book ratio*). Como bem observa Lev (2001), o índice valor de mercado sobre valor contábil das empresas americanas

creveu de 1 (nos anos 80) para 6 (em 2001) e esse crescimento está relacionado à grande valorização do preço das ações nesses últimos anos.

Essa valorização, por sua vez, pode ser derivada da crescente importância que os investidores passaram a atribuir aos ativos intangíveis como a marca, a inovação, os ativos humanos, entre outros.

Além de todos os motivos acima listados ainda soma-se o fato de que o valor dos intangíveis pode, por exemplo, servir de base para operações de fusão ou aquisição. Também pode servir como base para operações de securitização ou garantias de empréstimos.

4.4 REPRESENTATIVIDADE DOS INTANGÍVEIS NAS ORGANIZAÇÕES

Estudos realizados com empresas listadas em bolsa nos EUA e Europa revelam que, em média, 66% do valor de mercado destas empresas devem-se aos ativos intangíveis, em especial a marca. Por exemplo, o valor de mercado da *Coca Cola* é de mais de US\$ 120 bilhões de dólares, enquanto a sua marca vale sozinha cerca de US\$ 80 bilhões

Dentre as brasileiras um estudo realizado pela *IAM - Intangible Asset Management Consultoria*, em parceria com a *The Brander* e *Brand Finance*, aponta as empresas brasileiras de maior valor de ativos intangíveis, após o pior momento da crise mundial e tendência de recuperação econômica. Pela ordem, as dez maiores são:

- a) o Bradesco (R\$ 51,3 bilhões);
- b) a Petrobras (R\$ 50,5 Bilhões);
- c) o Itaú Unibanco (R\$ 48,2 bilhões);
- d) a Ambev (R\$ 43,4 bilhões);
- e) o Banco do Brasil (R\$ 39,7 bilhões);
- f) a Vale (R\$ 32,5 bilhões);
- g) a Gerdau (R\$ 15,8 bilhões);
- h) a Vivo (R\$ 11,3 bilhões);
- i) a Natura (R\$ 10,4 bilhões);

j) o CSN (R\$ 8,9 bilhões).

Para se ter idéia da representatividade, considerando-se apenas as dez listadas acima tem-se um total de R\$ 401,4 bilhões, ou seja, 23% de todo intangível das empresas listadas em bolsa no Brasil.

No quadro abaixo temos a representatividade de ativos intangíveis, quando relacionado ao valor total de mercado, em diversos setores:

Representatividade (%) do Valor dos Intangíveis no Valor de Mercado Total (<i>Market Cap</i>) das Empresas, por segmento da Economia (2007)	
EMPRESA	% DE INTANGIVEL NO VALOR TOTAL DE MERCADO
Moda	77%
3o. Setor	71%
Internet	68%
Consultoria e Serviços Profissionais	61%
Educação e Treinamento	59%
Tecnologia da Informação	53%
Farmacêutica	49%
Bens de Consumo Não Duráveis	47%
Eletroeletrônicos	45%
Higiene e Beleza	43%
Financeira	42%
Telecom	41%
Varejo	39%
Saúde	36%
Têxtil	34%
Química	33%
Química	33%
Seguros	32%
Aviação	31%
Papel & Celulose	31%
Energia	30%
Siderurgia, Metalurgia, Mineração	27%
Atacado e Distribuição	26%
Atacado e Distribuição	26%
Petroquímica	25%
Petroquímica	25%
Automobilística	8%

Quadro 3 - Representatividade percentual do valor de intangíveis nas empresas por segmento da economia

Fonte: Adaptado do site: <<http://www.administradores.com.br>>.

No Quadro podemos observar o descolamento evidente entre o valor contábil e o de mercado das empresas.

Mas, segundo pesquisas realizadas por empresas de consultoria independente, comparado a outros países, o Brasil ainda é um país com forte presença de empresas de capital tangível. Este valor representa apenas 0,6% da soma de todos os ativos intangíveis das empresas listadas em bolsa no mundo, uma pequena contribuição considerando o porte do país. A média mundial é de 66% de ativos intangíveis como proporção do valor de mercado das empresas em bolsa.

4.5 A INCERTEZA RELACIONADA AOS INTANGÍVEIS

Os fatores que fazem de um ativo intangível um bem de difícil reconhecimento e mensuração estão atrelados principalmente a constante necessidade de inovação, pois esses bens estão irremediavelmente atrelados a inovação e, a inovação é incerta por natureza, apenas alcançada com investimentos de risco em outros ativos intangíveis, como capital humano, tecnologia e pesquisa.

Soma-se a isso ainda o fato de que, o que pode ser inovação provavelmente, uma fonte de vantagem competitiva hoje, pode não continuar sendo no futuro imediato, pois outras inovações podem ter sido desenvolvidas e a inovação anterior tornar-se obsoleta antes mesmo que a entidade possa obter o retorno do investimento realizado.

O grau de incerteza relacionado ao retorno efetuado em inovações é tamanho que segundo Baruch (2000) a volatilidade de ganhos de pesquisa e desenvolvimento é, em média, três vezes maior que a volatilidade de ganhos associados com investimentos físicos.

Megido e Xavier (2003) consideram que com a velocidade brutal das inovações e de avanços tecnológicos, a “exclusividade” é temporária e a tecnologia vira *commoditie* rapidamente.

Além da incerteza atrelada à inovação, alguns estudos apontam também para o conflito contábil propriamente dito que pode decorrer, por exemplo, da subjetividade dos itens gerados internamente (*goodwill*) que vai contra os princípios contábeis da materialidade e substância sobre a forma, e, devido a essa

subjetividade, encontram-se alguns problemas na sua avaliação que ferem os princípios da Prudência e Confiabilidade. Como relata Schmidt e Santos (2002), podem ser de projeção do lucro ou do fluxo de caixa futuro; de definição da taxa a ser utilizada; e de definição do horizonte.

Ormiston e Fraser (2000) argumentam ainda sobre a dificuldade de bem quantificar os ativos intangíveis dizendo que:

Alguns fatos necessários para avaliar uma empresa não estão disponíveis nas Demonstrações Financeiras. Entre estes, estão incluídos os intangíveis tais como: relações entre empregados e gerentes, a moral e a eficiência dos empregados, a reputação da firma em relação aos seus clientes, seu prestígio diante a comunidade, a eficiência da gestão, e o potencial de exposição às mudanças na regulação - como, por exemplo, esforços em relação ao meio ambiente. Essas características impactam o sucesso de operação de qualquer empreendimento tanto de maneira direta como indireta, mas são difíceis de quantificar”.

5 ATIVOS INTANGÍVEIS DESENVOLVIDOS INTERNAMENTE

5.1 GERAÇÃO INTERNA DE ATIVOS

Se não bastasse toda a complexidade inerente aos ativos adquiridos quer seja separadamente, quer seja em uma combinação de negócios, ainda temos os ativos desenvolvidos internamente, que são o principal foco de interesse deste trabalho, pois derivam da singular contribuição pessoal de cada um dos envolvidos em seu desenvolvimento. Segundo análises da literatura disponível é possível concluir que os ativos intangíveis gerados internamente são os que possuem a maior dificuldade de identificação de critérios que assim os qualifiquem, pois:

- a) se faz necessário identificar se ativo intangível identificado gerará benefícios econômicos futuros esperados;

E o mais complexo e trabalhoso de seria:

- b) determinar com segurança o custo desse ativo internamente gerado com as contribuições fragmentadas de cada um dos seus colaboradores.

A maior dificuldade reside no fato de que nem sempre é fácil separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade. Muitas vezes torna-se complicado identificar com a segurança necessária o que de fato é incorporação de um novo ativo e o que é apenas uma manutenção rotineira ou uma melhoria simples de um processo pré-existente.

E invariavelmente em alguns casos, os custos podem englobar despesas operacionais e custos associados à manutenção ou incremento do *goodwill* da entidade. Para resolver esta questão, a Contabilidade classifica a geração do ativo internamente em duas fases: a fase de pesquisa e a de desenvolvimento. Neste sentido, a Deliberação Nº 553 e a norma contábil internacional IAS38 prevêm que, na fase de pesquisa, os gastos devem ser incorridos como Despesa do Exercício, e,

na fase de Desenvolvimento, o gasto deve ser reconhecido como Ativo Intangível se a entidade puder demonstrar os seguintes aspectos:

- a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) forma como o ativo intangível irá gerar benefícios econômicos futuros.

Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar também a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso esse se destine ao uso interno, a sua utilidade:

- a) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- b) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

A mensuração desse tipo de ativo, desenvolvido internamente, não segue nenhuma das regras pressupostas, pois ele possui características únicas e que muitas vezes nem ao menos se assemelham a algo que esteja disponível em mercado ativo, pode ser o resultado de uma série de processos de diversos sistemas diferentes que quando reunidos geram o resultado que a empresa necessita. Ao reunirmos todos esses aspectos fica claro que não se é possível traçar uma regra que seja verdadeira e válida a todas as entidades, o momento requer julgamento e bom senso das entidades e de cada profissional contábil inserido dentro de sua realidade diária.

5.2 EXEMPLOS DE ATIVOS INTANGÍVEIS GERADOS INTERNAMENTE

Comumente os ativos gerados internamente nas organizações derivam de

experiências e necessidades com as quais os membros da empresa se deparam todos os dias.

Podem surgir de dificuldades para se executar determinadas tarefas em que a solução aplicada já não responde de forma satisfatória podem surgir também da interação entre os envolvidos em que a troca de experiência resulta em melhorias no processo, ou ainda quando as empresas se interessam em desenvolver novas soluções para seus processos internos e resolvem investir em estudos que possam agregar valor as suas operações.

As atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), em particular, constituem ativos intangíveis de grande importância. Dependendo do setor de atividade, esse intangível possui importância fundamental. As empresas do setor farmacêutico, por exemplo, encontram nessa atividade uma fonte essencial para a manutenção de suas vantagens competitivas e dos seus valores econômicos, pois o setor farmacêutico vive de descobrir novas maneiras de manusear materiais obtendo desses resultados que são formulas químicas posteriormente testadas patenteadas e produzidas em larga escala.

De acordo com a taxonomia de Kayo (2002), as atividades de P&D são classificadas como Ativos de Inovação. Segundo Lev (2001, p. 55), a inovação está relacionada, principalmente, às atividades de pesquisa e desenvolvimento. Essa pesquisa pode ser pura, voltada ao desenvolvimento de novas ciências e tecnologias, ou aplicada, voltada ao desenvolvimento de produtos e processos. Lev (2001) afirma que os investimentos nesses intangíveis contribuem de forma significativa para aumentar a produtividade da empresa.

Empresas que trabalham com bens ou serviços que demandam alta tecnologia também costumam investir muito em P&D, criando equipes específicas de trabalho para focar no desenvolvimento de novas soluções e investindo alto em ferramentas que simulam ambientes de testes idênticos aos originais, onde se operam transações exatamente nos mesmos moldes das que ocorrem normalmente dentro da empresa.

Conforme mencionado no item relacionado a mensuração, para que a fase de desenvolvimento e os gastos a ela inerentes possam ser consideradas ativo intangível são necessários controles que permitam a comprovação segura de que os custos registrados de fato estão atrelados os desenvolvimento do novo bem.

Essas despesas capitalizadas relacionadas aos desenvolvimentos internos

retornam ao resultado através da amortização que se inicia assim que o novo bem desenvolvido é colocado em produção, ou seja, assim que a empresa passa a poder usufruir de suas vantagens e obter seus benefícios.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Em linhas conclusivas entende-se que é do interesse e do objetivo desse trabalho o destaque de alguns aspectos que se julga serem os mais importantes dentro do contexto trabalhado.

Ressalta-se prioritariamente a idéia de que os intangíveis possuem valor, e este valor é inerente à sua sinergia com outros ativos da empresa, ou seja, somente no conjunto de toda a empresa, em seus aspectos humanos, relacionais e estruturais é que se pode criar o ambiente propício para a geração de valor agregado que se espera dos intangíveis.

Na linha dos investimentos em RH cabe ressaltar que o valor da contribuição de cada um dos indivíduos que compõe uma organização pode ser maximizado ou degradado de acordo com as políticas e práticas de gestão aplicadas, a utilização de ferramentas estratégicas e o nível de táticas de incentivo e motivação para um gerenciamento de capital humano orientado para os objetivos empresariais.

Outro aspecto importante é a conclusão de que os intangíveis têm um valor econômico e dessa forma contribuem efetivamente para o valor real da empresa, assim sendo, não é mais possível que as empresas trabalhem de forma alheia a importância dessa informação na composição de seus demonstrativos. Pois a ausência de divulgação destes investimentos nos relatórios contábeis distorce o efetivo valor de sua magnitude e ainda pode acarretar perda de bons negócios ou até mesmo perda de mercado.

Em conformidade com esse raciocínio, estão as alterações advindas com a Lei 11.638/2007 que propõe, entre outras coisas, alinhar parâmetros relacionados aos intangíveis e assim sendo, chega para agregar fatores que possibilitem as entidades ter um caminho ou um sentido a seguir no intuito maior de bem representarem seus ativos diante de um mercado ávido por informações cada dia mais precisas.

Porém, o aspecto de principal destaque e idéia final deste texto não poderia ser outra senão, o indiscutível valor do fator humano nas organizações, pois, ainda que se desenvolvam as mais inimagináveis tecnologias que se estabeleçam os mais automáticos dos processos, que se mecanize a maioria das atividades, ainda assim nada substituirá o poder de criar, a arte de inovar e a vontade de fazer melhor que é

inerente ao ser humano e são justamente essas características que fazem dele o protagonista nas histórias de sucesso das organizações.

REFERENCIAS

- BARUCH, Lev. **Intangibles**: management, measurement and reporting. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2000.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução a teoria geral da administração** 7. ed. rev. e atual, Barueri: Manole, 2009.
- CPC-04. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Pronunciamento Técnico. **Ativos intangíveis**. Edital de Audiência Pública 02/2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25 set. 2010.
- EDWINSON, Leif. MALONE, Michel S. **Capital intelectual** - descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1998.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of financial standards**, nº 142. Goodwill and Other Intangible Assets. June, 2001. Disponível em: <<http://www.fasb.org.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.
- FRASER, L. M.; ORMISTON, A. **Understanding financial statements**. 6. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2001.
- HENDRIKSEN, Eldson S.; VAN BRENDA, Michel F. **Teoria da contabilidade**. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOLTZ, Maria Luiza Martins. **Lições de pedagogia empresarial**. Sorocaba-SP, 2006. Disponível em: <<http://www.mh.etc.br>>. Acesso em: 02 out. 2010.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, SP: IBGC, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KAYO, E. K. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas**: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas. Tese

(Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, SP, 2002.

LEV, B. **Intangibles**: management, measurement, and reporting. Washington: Brookings, 2001.

MCCLELLAND, D. C. et al. **Power is the great motivator**, Harvard business school review, jan./feb. 1995.

MANTOVANI, Valéria; SOUZA, Maria A. A. C. **A difícil mensuração do ativo intangível**. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/INIC_07/trabalhos/sociais/inic/INICG00357_02O.pdf> Acesso em: 07 set 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MEGIDO, J. L. T.; XAVIER, C. **Marketing & agribusiness**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2003.

REVISTA VOCÊ RH, mai/jun. edição 11: **RH Fala**. Editora Abril, 21 jun. 2010.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Mariana Maciel da; FILHO, Mauro Gonçalves de Oliveira. **Capital intelectual**: a nova vantagem competitiva. Disponível em: <http://www.dep.ufscar.br/pet/kintelec.htm>. Acesso em: 27 nov. 2010.

STEWART, Thomas A. **Capital intelectual**: a nova vantagem competitiva das empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

STEWART, T. A. **The wealth of knowledge**: intellectual capital and the twenty-first century organization. New York: Doubleday, 2001.

TERRA J. C.; FRAGA, R. **Estimando o valor de empresas**: a importância e os desafios de mensuração dos ativos intangíveis. Terra Fórum Consultores, 2004. Disponível em: <<http://www.terraforum.com.br>>. Acesso em: 27 nov. 2010.

VARIAN, H. R. **Microeconomia: Princípios Básicos**, Rio de Janeiro, Campos, 2003

ANEXO

ANEXO 1 - CPC 04



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC-04

ATIVO INTANGÍVEL

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 38

ÍNDICE

Conteúdo	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 - 7
DEFINIÇÕES	8 - 17
Ativo intangível	9 - 17
Identificação	11 - 12
Controle	13 - 16
Benefícios econômicos futuros	17
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	18 - 67
Aquisição separada	25 - 32
Aquisição no contexto de combinação de negócios	33 - 42
Mensuração do valor justo de um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios	35 - 40
Gastos subseqüentes em um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido	41 - 42
Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais	43
Permuta de ativos	44 - 46
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) gerado internamente	47 - 49
Ativo intangível gerados internamente	50 - 66



Fase de pesquisa	53 - 55
Fase de desenvolvimento	56 - 63
Custo de ativo intangível gerado internamente	64 - 66
RECONHECIMENTO DE DESPESA	67 - 71
Despesa Anterior não reconhecida como ativo	71
MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO	72 - 87
Método de custo	74
Método de reavaliação	75 - 87
VIDA ÚTIL	88 - 96
ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL DEFINIDA	97 - 106
Período e método de amortização	97 - 99
Valor residual	100 - 103
Revisão do período e do método de amortização	104 - 106
ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA	107 - 110
Revisão da vida útil	109 - 110
RECUPERAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL – PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS	111
BAIXA E ALIENAÇÃO	112 - 117
DIVULGAÇÃO	118 - 128
Geral	118 - 123
Ativo Intangível mensurados após o reconhecimento utilizando o método de reavaliação	124 - 125
Gasto com pesquisa e desenvolvimento	126 - 127
Outras informações	128
Disposições transitórias	129 - 130
Exemplos ilustrativos	

Objetivo

1. O objetivo do presente Pronunciamento Técnico é o de definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Este Pronunciamento estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste Pronunciamento forem atendidos. O Pronunciamento também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. O presente Pronunciamento aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:
 - (a) ativos intangíveis dentro do alcance de outro pronunciamento;
 - (b) ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou fundo de comércio) surgido na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial ou decorrente de combinação de negócios;
 - (c) ativos financeiros, que atendam à definição de Instrumentos Financeiros;
 - (d) arrendamentos mercantis dentro do alcance de outro pronunciamento;
 - (e) direitos de exploração de recursos minerais e gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos exauríveis similares;
 - (f) ativos intangíveis de longo prazo, classificados como mantidos para venda, ou incluídos em um grupo de itens que estejam classificados como mantidos para venda;
 - (g) ativos fiscais diferidos;
 - (h) ativos decorrentes de benefícios a empregados; e
 - (i) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro. No caso dos ativos intangíveis, mesmo relacionados a contratos de seguro, os requerimentos de divulgação contidos neste Pronunciamento são aplicáveis (itens 118 a 128).
3. No caso de pronunciamento que se refira a assunto específico, prevalece o conteúdo desse pronunciamento específico.
4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo

que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

5. Entre outros, o presente Pronunciamento aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física (p.ex., um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado ao mesmo.
6. No caso de arrendamento financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplica o presente Pronunciamento para a contabilização de um ativo intangível. Direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais se enquadram no presente Pronunciamento.
7. As exclusões do alcance deste Pronunciamento podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros. Portanto, o presente Pronunciamento não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, este Pronunciamento aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do *software*) e a outros gastos incorridos (como os gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Definições

8. Os termos abaixo são utilizados no presente Pronunciamento com os seguintes significados:

Mercado ativo é um mercado no qual se verificam as seguintes condições:

- (a) os itens transacionados no mercado são homogêneos;
- (b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados a qualquer momento; e



(c) os preços estão disponíveis para o público.

Combinação de negócios é o resultado de transações ou outros eventos em que um adquirente obtém o controle de uma ou mais atividades empresariais diferentes. A obtenção do controle pode ser alcançada de diversas formas.

Data de aquisição de uma combinação de negócios é a data em que a adquirente obtém efetivamente o controle sobre a adquirida.

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Ativo é um recurso:

- (a) controlado por uma entidade como resultado de eventos passados; e
- (b) do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da amortização acumulada e da perda por desvalorização.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra remuneração dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outro Pronunciamento.

Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

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

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Perda por desvalorização é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Ativo monetário é aquele representado por dinheiro ou por direitos a serem recebidos em dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

- (a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Ativo Intangível

9. As entidades freqüentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre 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.
10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido na data da aquisição (ver item 67).

Identificação

11. A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.
12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:
 - (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
 - (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controle

13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.
14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.
15. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os

eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (p.ex. carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativos intangíveis. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

Benefício econômico futuro

17. Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Reconhecimento e mensuração

18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:
 - (a) a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e
 - (b) os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

19. Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 42 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. O item 43 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais; os itens 44 a 46, das permutas de ativos intangíveis; os itens 47 a 49, do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente. Os itens 50 a 66 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.
20. A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequêntes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento. Além disso, dificilmente gastos subsequêntes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequêntes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de um gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de ativo intangível. Em conformidade com o item 63, gastos subsequêntes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre são reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.
21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:
 - (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - (b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.
22. A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.
23. A entidade utiliza seu julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso às evidências externas.
24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Aquisição separada

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos separadamente.
26. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com segurança, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.
27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:
 - (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
 - (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.
28. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:
 - (a) Custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
 - (b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
 - (c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.
29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:
 - (a) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
 - (b) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
 - (c) custos administrativos e outros custos indiretos.
30. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.
31. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa.
32. Se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo é o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso). Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo.

Aquisição no contexto de combinação de negócios

33. Se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo é o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. Se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com segurança o seu valor justo. Portanto, o critério de mensuração previsto no item 21(b) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios.
34. Portanto, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio

derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

- (a) corresponder à definição de ativo; e
- (b) for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do valor justo de ativo intangível¹ adquirido em combinação de negócios

- 35. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que o seu valor justo pode ser mensurado com segurança. Quando, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de ativo intangível, existir uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da determinação do valor justo. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios tiver vida útil definida, haverá a presunção de que o valor justo possa ser estimado com segurança.
- 36. Um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios pode ser separável, em determinadas circunstâncias, apenas conjuntamente com os ativos tangíveis ou intangíveis relacionados. Por exemplo, o título de uma revista pode não ser negociável separadamente da base de dados de assinantes ou uma marca de água mineral de determinada fonte não pode ser vendida sem a própria fonte. Nesses casos em que o valor justo individual de cada ativo do grupo não puder ser medido com segurança, o adquirente deve reconhecer um grupo de ativos como um único ativo separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).
- 37. Da mesma forma, as expressões “marca” e “nome comercial” costumam ser utilizadas como sinônimos de marca registrada e de outros tipos de marcas. No entanto, normalmente as primeiras são os nomes comerciais genéricos, usados como referência a um grupo de ativos complementares, tais como a marca registrada e o respectivo nome comercial, fórmulas, receitas e especialização técnica. Caso os valores justos individuais dos ativos intangíveis complementares, incluindo a marca, não possam ser apurados individualmente, o adquirente reconhece-os num só ativo. Se for possível mensurar com segurança esses valores de forma individualizada, o adquirente pode, ainda, reconhecê-los

¹ Exceto o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), o qual não é parte do alcance deste Pronunciamento, como previsto no item 2.

como um único ativo se eles tiverem vida útil semelhante.

38. Os preços de mercado cotados em mercado ativo oferecem uma estimativa confiável do valor justo de ativo intangível (ver também item 78). O preço de mercado adequado costuma ser o preço corrente de oferta de compra. Se não estiver disponível, o preço da operação similar mais recente pode oferecer uma base de estimativa do valor justo, desde que não tenha ocorrido nenhuma mudança econômica significativa entre a data da operação e a data em que o valor justo do ativo é estimado.
39. Se não existir mercado ativo para um ativo intangível, o seu valor justo será o valor que a entidade teria pago por ele, na data de aquisição, em operação sem favorecimento entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível. Na apuração desse valor, a entidade deve considerar o resultado de operações recentes com ativos similares.
40. As entidades habitualmente envolvidas na compra e venda de ativos intangíveis exclusivos (ou únicos) podem desenvolver técnicas para mensurar indiretamente os seus valores justos. Essas técnicas podem ser utilizadas para a mensuração inicial de ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios se o seu objetivo for estimar o valor justo e se refletirem operações correntes no setor a que esses ativos pertencem. Tais técnicas incluem, conforme o caso:
- (a) a aplicação de múltiplos que refletem as atuais operações de mercado a indicadores que determinam a rentabilidade do ativo (tais como: receitas, participação de mercado e lucro operacional) ou o fluxo de *royalties* que pode ser obtido com o licenciamento do ativo intangível a terceiros em operação sem favorecimento; ou
 - (b) a estimativa de fluxo de caixa futuro líquido descontado gerado por esse ativo.

Gastos subsequentes em projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido

41. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:
- (a) relativos a projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido em separado ou em combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível; e
 - (b) incorridos após a aquisição desse projeto,
- devem ser contabilizados de acordo com os itens 53 a 61 (fase de pesquisa e fase de desenvolvimento).

42. A aplicação das disposições dos itens 53 a 61 significa que os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido separadamente ou em uma combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte maneira:
- (a) gastos de pesquisa – como despesa quando incorridos;
 - (b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 56 – como despesa quando incorridos; e
 - (c) gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento do item 56 – adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais

43. Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistência governamentais. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial, exceto se outra previsão estiver contida em Pronunciamento específico.

Permuta de ativos

44. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com segurança. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.
45. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:
- (a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do

- ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou
- (b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
 - (c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se uma operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetado pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

46. O item 21(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível é a mensuração do seu custo com segurança. O valor justo de ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança: (a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*Goodwill*) gerado internamente

47. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.
48. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com segurança ao custo.
49. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativo intangível gerado internamente

50. Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:
- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
 - (b) determinar com segurança o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidos nos itens 51 a 66, a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

51. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:
- (a) na fase de pesquisa; e/ou
 - (b) na fase de desenvolvimento.

Embora os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, as expressões "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um significado mais amplo para efeitos deste Pronunciamento.

52. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

53. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.
54. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos são reconhecidos como despesa quando incorridos.
55. São exemplos de atividades de pesquisa:
- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;

- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

56. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:
- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
 - (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
 - (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
 - (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de 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) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
 - (f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.
57. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.
58. São exemplos de atividades de desenvolvimento:
- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
 - (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
 - (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
 - (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.
59. Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade avalia os benefícios econômicos a serem obtidos

por meio desse ativo com base nos princípios do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto no Pronunciamento Técnico CPC 01.

60. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir junto a um financiador indicação de que ele está disposto a financiar o plano.
61. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com segurança o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver *software* de computadores.
62. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.
63. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não são reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo de ativo intangível gerado internamente

64. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos deste Pronunciamento como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 56. O item 71 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.
65. O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:
 - (a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
 - (b) custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
 - (c) taxas de registro de direito legal; e
 - (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

66. Os seguintes itens não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:
- (a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
 - (b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e
 - (c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Exemplo do item 64

Uma entidade está desenvolvendo novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de \$ 1.000, dos quais \$ 900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e \$ 100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do *know-how* incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$ 500.

Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de \$ 100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de \$ 900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 são reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não sendo incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço.

No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de \$ 2.000. Ao final de 20X6, o valor recuperável do *know-how* incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$1.900.

Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de \$ 2.100 (gastos de \$ 100 reconhecidos no final de 20X5 mais \$ 2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade deve reconhecer uma perda de valor de \$ 200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor (\$ 2.100) ao seu valor recuperável (\$ 1.900). Essa perda de valor deve ser provisionada para o caso de, em um período posterior, os requerimentos de reversão de perda de valor, previstos no Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, serem atendidos.

Reconhecimento de despesa

67. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto:
- (a) se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 18 a 66); ou
 - (b) se o item é adquirido em uma combinação de negócios e não possa ser reconhecido como ativo intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da combinação de negócios) deve fazer parte do valor atribuível ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) na data de aquisição.
68. Em alguns casos são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade reconhece esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade reconhece o gasto como despesa quando recebe os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 53), exceto quando forem adquiridos como parte de uma combinação de negócios.

Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

- (a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do Ativo Imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;
 - (b) gastos com treinamento;
 - (c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e
 - (d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.
69. Uma entidade tem o direito de acessar os produtos quando estes passam a ser de sua propriedade. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar produtos que tenham sido desenvolvidos por um fornecedor, de acordo com os termos de contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados por um fornecedor de acordo com contrato de prestação de serviços e não quando a entidade usa os mesmos para prestar outros serviços, como, por exemplo, para enviar material de publicidade aos clientes.
70. O item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando bens tenham sido pagos antes de a entidade obter o direito de

acessar aqueles bens. De forma similar, o item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes de a entidade receber esses serviços.

Despesas anteriores não reconhecidas como ativo

71. Gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente.

Mensuração após reconhecimento

72. A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por Lei ou norma legal regularmente estabelecida², a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo (item 74) ou pelo método de reavaliação (item 75). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.
73. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Método de custo

74. Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Método de reavaliação

75. Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente², um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo

² Na data da aprovação deste Pronunciamento, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às previsões contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008

à data da reavaliação. Para efeitos de reavaliação nos termos do presente Pronunciamento, o valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo.

76. O método de reavaliação não permite:
- (a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; nem
 - (b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.
77. O método de reavaliação é aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo de um ativo intangível é reconhecido como ativo porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 64), o método de reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o método de reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido por subvenção ou assistência governamental e reconhecido pelo valor nominal (ver item 43).
78. É raro existir mercado ativo, com as características descritas no item 8, para um ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para licenças de táxi, licenças de pesca ou cotas de produção transferíveis livremente. No entanto, pode não haver mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago por um ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público.
79. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo de ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado diferir significativamente do seu valor contábil, será necessário realizar outra reavaliação. O valor justo de alguns ativos intangíveis pode variar significativamente, exigindo, por isso, reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.
80. Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser:
- (a) atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo; ou
 - (b) eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor

líquido pelo valor reavaliado do ativo.

81. Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, deve ser reconhecido pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por desvalorização.
82. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado deixar de poder ser apurado em relação a um mercado ativo, o seu valor contábil deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por desvalorização.
83. O fato de já não existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter perdido valor, devendo ser testado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
84. Se o valor justo do ativo puder ser determinado em relação a um mercado ativo na data de avaliação posterior, o método de reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.
85. Se o valor contábil de ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.
86. Se o valor contábil de ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.
87. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferida para lucros acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, uma parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é usado pela entidade; nesse caso, o valor realizado será a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. A transferência para lucros acumulados não transita pelo resultado.

Vida Útil

88. A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um

ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

89. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110). Os exemplos incluídos neste Pronunciamento ilustram a determinação da vida útil de diferentes ativos intangíveis e a sua posterior contabilização com base na determinação da vida útil.
90. Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de ativo intangível, inclusive:
- (a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
 - (b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
 - (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
 - (d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
 - (e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
 - (f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
 - (g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
 - (h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.
91. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.
92. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os *softwares* e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é provável que sua vida útil seja curta.
93. A vida útil de ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

94. A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.
95. Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.
96. A existência dos fatores a seguir, entre outros, indica que a entidade está apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem custo significativo:
- (a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
 - (b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
 - (c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros que se espera fluam para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

Ativo intangível com vida útil definida

Período e método de amortização

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para

venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.
99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

Valor residual

100. Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:
- (a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil;
 - ou
 - (b) exista mercado ativo para ele e:
 - (i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado;
 - e
 - (ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.
101. O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.
102. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual é revisado

pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, de acordo com as normas em vigor sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.

103. O valor residual de ativo intangível pode ser aumentado. A despesa de amortização de ativo intangível será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

Revisão do período e do método de amortização

104. O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis, de acordo com as normas em vigor sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.
105. Ao longo da vida de ativo intangível, pode ficar evidente que a estimativa de sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de prejuízo por perda de valor pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.
106. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo intangível que se espera ingressem na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativo intangível com vida útil indefinida

107. Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.
108. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:
- (a) anualmente; e
 - (b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da vida útil

109. A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.
110. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a revisão da vida útil de ativo intangível de indefinida para definida é um indicador de que o ativo pode já não ter valor. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao seu valor recuperável, de acordo com o referido Pronunciamento, reconhecendo a eventual desvalorização como perda.

Recuperação do valor contábil - Perda por redução ao valor recuperável de ativos

111. Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse Pronunciamento determina quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização.

Baixa e alienação

112. O ativo intangível deve ser baixado:
- (a) por ocasião de sua alienação; ou
 - (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.
113. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (exceto se critério específico estiver previsto em outro pronunciamento contábil), mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de venda.
114. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (p.ex. venda, arrendamento financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação de ativo, a entidade deve aplicar os mesmos critérios de reconhecimento de receitas de venda de produtos, exceto se critério específico estiver previsto em outro Pronunciamento contábil.
115. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 21, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição

de parte de ativo intangível, deve baixar o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

- 115A. No caso de re aquisição de direitos por meio de uma combinação de negócios, se esses direitos forem subseqüentemente revendidos a um terceiro, o correspondente valor contábil, se existir, deve ser utilizado para determinar o ganho ou a perda na revenda.
116. A importância a receber pela alienação de ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, o valor recebido deve ser reconhecido inicialmente pelo valor presente. A diferença entre o valor nominal da remuneração e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros pela fluência do prazo, refletindo o rendimento do valor a receber.
117. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda.

Divulgação

Geral

118. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:
- (a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;
 - (b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
 - (c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
 - (d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
 - (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

- (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
- (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;
- (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
- (iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (vi) qualquer amortização reconhecida no período;
- (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade;
e
- (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

119. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similares nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

- (a) marcas;
- (b) títulos de periódicos;
- (c) *softwares*;
- (d) licenças e franquias;
- (e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- (f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- (g) ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

120. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, além das informações exigidas no item 118(e)(iii) a (v).

121. A entidade deve divulgar a natureza e o valor das variações nas estimativas

contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações:

- (a) na avaliação da vida útil de ativo intangível;
- (b) no método de amortização; ou
- (c) nos valores residuais.

122. A entidade também deve divulgar:

- (a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;
- (b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;
- (c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 43):
 - (i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;
 - (ii) o seu valor contábil; e
 - (iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação;³
- (d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e
- (e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

123. Quando a entidade descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 90.

Ativo intangível mensurado após reconhecimento utilizando o método de reavaliação

124. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

- (a) por classe de ativos intangíveis:

³ Na data da aprovação deste Pronunciamento, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às previsões contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

- (i) a data efetiva da reavaliação;
 - (ii) o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e
 - (iii) o diferencial entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses mesmos ativos se utilizado o método de custo especificado no item 74;
- (b) o saldo da reavaliação, relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período, indicando as variações ocorridas no período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos acionistas; e
- (c) os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.
125. Pode ser necessário agrupar as classes de ativo reavaliados em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não serão agrupadas se isso provocar a apresentação de uma classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos métodos de custo e de reavaliação.

Gasto com pesquisa e desenvolvimento

126. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.
127. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 65 e 66 para obter orientação sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 126).

Outras informações

128. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:
- (a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e
 - (b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

Disposições transitórias

129. Consoante previsto no item 2, este Pronunciamento não se aplica ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial ou decorrente de combinação de negócios. A forma de apuração e reconhecimento do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente de uma combinação de negócios ou decorrente da aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial serão objetos de



pronunciamentos específicos pelo CPC. Enquanto esses pronunciamentos específicos não forem emitidos, a previsão de reconhecimento separado do ativo intangível a que se refere o item 34 deste Pronunciamento, adquirido em uma combinação de negócios, permanece sem efeito.

130. Os efeitos de adoção inicial deste Pronunciamento devem ser contabilizados como segue:
- (a) quando um ativo não atender os critérios de reconhecimento como ativo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como ativo, o item deve ser baixado na data da entrada em vigor deste Pronunciamento, como mudança de prática contábil, de acordo com as normas em vigor sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros;
 - (b) quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento e o custo com o seu desenvolvimento atende os critérios de reconhecimento como ativo intangível, mas não estava previamente reconhecido como ativo, o ativo intangível não deve ser reconhecido na data da entrada em vigor deste Pronunciamento;
 - (c) quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento e o custo com o seu desenvolvimento atende os critérios de reconhecimento como ativo intangível, tendo sido esse custo anteriormente reconhecido como ativo, considera-se que o reconhecimento foi efetuado de maneira apropriada.



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04

Ativo Intangível

Exemplos ilustrativos

Estes exemplos acompanham, mas não fazem parte do Pronunciamento Técnico CPC 04 Ativo Intangível.

Avaliação da vida útil de ativo intangível

A seguinte orientação proporciona exemplos sobre a determinação da vida útil de ativo intangível de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04.

Cada um dos exemplos seguintes descreve um ativo intangível adquirido, os fatos e as circunstâncias que envolvem a determinação da sua vida útil e o reconhecimento subsequente baseado nessa determinação.

Exemplo 1 - lista de clientes adquirida

Uma entidade de marketing adquire uma lista de clientes e espera ser capaz de obter benefícios da informação contida na lista por pelo menos durante um ano, mas não mais do que três anos.

A lista de clientes deveria ser amortizada durante a melhor estimativa da administração em relação à sua vida útil econômica, por exemplo: 18 meses. Embora a entidade possa ter intenção de adicionar nomes de clientes e/ou outra informação à lista no futuro, os benefícios esperados da lista de clientes adquirida relacionam-se apenas com os clientes nessa lista na data em que foi adquirida. A lista de clientes também seria analisada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, ao avaliar se há qualquer indicação de que a lista de clientes possa estar sujeita a uma perda.

Exemplo 2 - patente adquirida que expira após 15 anos

Espera-se que um produto protegido pela tecnologia patenteada seja fonte de geração de



fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante, pelo menos, 15 anos. A entidade tem o compromisso de um terceiro para comprar essa patente em cinco anos por 60% do justo valor da patente na data em que foi adquirida, e a entidade pretende vender a patente em cinco anos.

A patente seria amortizada durante os cinco anos de vida útil para a entidade, com um valor residual igual ao valor presente de 60% do valor justo da patente na data em que foi adquirida. A patente também seria analisada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 3 - *copyright* adquirido que tem vida legal remanescente de 50 anos

A análise dos hábitos dos consumidores e das tendências do mercado proporciona evidência de que o material com *copyright* irá gerar fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante apenas mais 30 anos.

O *copyright* deve ser amortizado durante a sua vida útil estimada de 30 anos. O *copyright* também seria analisado quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 4 - licença de transmissão (*broadcasting*) adquirida que expira após cinco anos

A licença de transmissão (*broadcasting*) é renovável a cada 10 anos se a entidade proporcionar pelo menos um nível médio de serviço aos seus clientes e cumprir os requisitos legislativos relevantes. A licença pode ser renovada indefinidamente a baixo custo e foi renovada duas vezes antes da aquisição mais recente. A entidade adquirente pretende renovar a licença indefinidamente e as evidências existentes suportam a sua capacidade para o fazer. Historicamente, não tem havido qualquer contestação quanto à renovação da licença. Não se espera que a tecnologia usada na transmissão seja substituída por outra tecnologia em futuro previsível. Portanto, espera-se que a licença contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente.

A licença de transmissão seria tratada como tendo vida útil indefinida porque se espera que contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente. Portanto, a licença não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. A licença deve ser testada quanto à necessidade de reconhecimento de



perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 5 - licença de transmissão do exemplo 4

A autoridade licenciadora subseqüentemente decide que vai deixar de renovar as licenças de transmissão e, em vez disso, vai leiloar essas licenças. No momento em que a autoridade licenciadora toma essa decisão, a licença de transmissão da entidade tem três anos até expirar. A entidade espera que a licença continue a contribuir para os fluxos de caixa líquidos em favor da entidade até expirar.

Dado que a licença de transmissão já não pode ser renovada, a sua vida útil deixou de ser indefinida. Assim, a licença adquirida seria amortizada durante os três anos de vida útil que faltam e imediatamente testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 6 - autorização de rota de linhas aéreas adquiridas entre duas cidades que expira após três anos

A autorização de rota pode ser renovada a cada cinco anos, e a entidade adquirente pretende cumprir as regras e regulamentos aplicáveis que envolvem a renovação. As renovações de autorizações de rota são rotineiramente concedidas a um custo mínimo e historicamente têm sido renovadas quando a linha aérea cumpre as regras e regulamentos aplicáveis. A entidade adquirente espera utilizar a rota entre as duas cidades indefinidamente a partir dos seus aeroportos centrais e espera que a infra-estrutura de suporte relacionada (utilização de portões de aeroporto, *slots* e locações de instalações de terminais) continue a funcionar nesses aeroportos enquanto tiver a autorização de rota. Análises da procura e dos fluxos de caixa suportam esses pressupostos.

Dado que os fatos e as circunstâncias suportam a capacidade da entidade adquirente para continuar a fornecer serviços aéreos indefinidamente entre as duas cidades, o ativo intangível relacionado com a autorização de rota é tratado como tendo vida útil indefinida. Portanto, a autorização de rota não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. Seria testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 7 - marca comercial adquirida usada para identificar e distinguir um produto de consumo que tem sido líder de mercado nos últimos oito anos

A marca comercial tem vida legal restante de cinco anos, mas é renovável a cada 10 anos a baixo custo. A entidade adquirente pretende renovar a marca comercial continuamente e a evidência suporta a sua capacidade para fazê-lo. Uma análise de (1) estudos sobre o ciclo de vida do produto, (2) tendências de mercado, competitivas e ambientais, e (3) oportunidades de extensão da marca proporcionam evidência de que o produto com marca comercial irá gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade adquirente durante um período indefinido.

A marca comercial seria tratada com tendo vida útil indefinida porque se espera que contribua para fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Portanto, a marca comercial não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. Seria testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 8 - marca comercial adquirida há 10 anos que distingue um produto de consumo líder

A marca comercial era considerada como tendo vida útil indefinida quando foi adquirida porque se esperava que o produto com a marca comercial gerasse fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Contudo, uma marca concorrente inesperada entrou recentemente no mercado e vai reduzir as futuras vendas do produto. A administração estima que os fluxos de caixa líquidos gerados pelo produto serão 20% inferiores no futuro previsível. Contudo, a administração espera que o produto continue a gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente mesmo que por valores reduzidos.

Como resultado do decréscimo projetado nos futuros fluxos de caixa líquidos, a entidade determina que o valor recuperável estimado da marca comercial é inferior ao valor contábil, sendo reconhecida a perda por desvalorização. Dado que ainda é considerada como tendo a vida útil indefinida, a marca comercial não seria amortizada, mas continuaria sujeita ao teste quanto à necessidade de reconhecimento de a perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 9 - marca comercial para uma linha de produtos que foi adquirida há vários anos em combinação de negócios.



No momento de uma combinação de negócios, a adquirida produzia a linha de produtos há 35 anos com muitos novos modelos desenvolvidos segundo a marca comercial. Na data de aquisição, a adquirente esperava continuar a produção da linha, e uma análise de vários fatores econômicos indicou que não havia limite para o período durante o qual a marca comercial iria contribuir para os fluxos de caixa líquidos da adquirente. Conseqüentemente, a marca comercial não foi amortizada pela adquirente. Contudo, a administração decidiu recentemente que a produção da linha de produtos será descontinuada em um prazo previsto de quatro anos.

Dado que a vida útil da marca comercial adquirida já não é mais considerada como indefinida, o valor contábil da marca comercial deve ser testado quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos e amortizado durante os quatro anos de vida útil remanescentes.

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO CPC 04

ATIVO INTANGÍVEL – CUSTO COM SÍTIO PARA INTERNET (*WEBSITE*)

(Correlação: SIC Interpretation 32)

Questão

1. Uma entidade pode incorrer em gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio sítio para internet (*website*) para acesso interno ou externo. Um *website* concebido para acesso externo pode ser utilizado para várias finalidades, tais como para promover e anunciar produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços eletrônicos e vender produtos e serviços. Um *website* concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da entidade e dados dos clientes, bem como para pesquisar informações relevantes.
2. As fases de desenvolvimento de um *website* podem ser descritas como segue:
 - (a) Planejamento – inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo objetivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.
 - (b) Desenvolvimento de aplicativos e da infra-estrutura – inclui a obtenção de um nome de domínio, a compra e desenvolvimento de *hardware* e *software* operativo, a instalação de aplicativos desenvolvidos e testes.
 - (c) Desenvolvimento da concepção gráfica – inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas *web*.
 - (d) Desenvolvimento de conteúdos – inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no *website*, antes da conclusão do desenvolvimento do *website*. Essa informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acessadas a partir do) *website* ou diretamente codificada nas páginas *web*.
3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um *website*, começa a fase de funcionamento. Durante essa fase, a entidade mantém e aperfeiçoa os aplicativos, infra-estrutura, concepção gráfica e conteúdo do *website*.
4. Ao contabilizar os gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do *website* de a entidade para acesso interno ou externo, as questões a serem levadas

em consideração são as seguintes:

- (a) se o *website* se constitui em o ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 04; e
 - (b) o tratamento contábil apropriado para tais gastos.
5. Esta Interpretação não se aplica aos gastos com a aquisição, desenvolvimento e funcionamento de hardware (p. ex., servidores *web*, servidores de teste, servidores de produção e conexões à Internet) de um *website*. Gastos dessa natureza devem ser contabilizados como ativo não circulante, quando apropriado. Além disso, quando a entidade incorre em gastos com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do *website* da mesma, o gasto é reconhecido como despesa quando incorrido.
6. O Pronunciamento Técnico CPC 04 não se aplica a ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no curso normal das atividades comerciais nem a locações que se enquadrem no conceito de arrendamento (*leasing*) mercantil. Conseqüentemente, esta Interpretação não se aplica aos gastos com o desenvolvimento ou funcionamento de um *website* (ou software de *website*) para venda a outra empresa. Quando um *website* é alugado ou arrendado, por meio de arrendamento operacional, o locador ou arrendatário deve aplicar esta Interpretação. Quando um *website* é arrendado nos termos de arrendamento (*leasing*) financeiro, o arrendatário aplica esta Interpretação após o reconhecimento inicial do ativo arrendado.

Consenso

7. O *website* de uma entidade que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 04.
8. Um *website* resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como ativo intangível se, e apenas se, além de atender os requerimentos gerais descritos no item 21 do Pronunciamento Técnico CPC 04 para reconhecimento e mensuração inicial, a entidade satisfizer os requerimentos especificados no item 68 do Pronunciamento Técnico CPC 04. Em particular, a entidade pode ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu *website* irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros de acordo com o item 68(d) quando, por exemplo, o *website* tem capacidade para gerar receitas, incluindo receitas diretas decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. A entidade não pode demonstrar de que forma um *website*, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros e, assim, todos os gastos com o desenvolvimento de tal *website* devem ser reconhecidos como despesa no momento em que forem

incorridos.

9. Qualquer gasto interno com o desenvolvimento e funcionamento do *website* de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 04. A natureza de cada atividade que tenha gerado gasto (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do *website*) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do *website* devem ser avaliadas para determinar o tratamento contábil apropriado.

Por exemplo:

- (a) a fase do planejamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos itens 65 a 67 do Pronunciamento Técnico CPC 04. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa no momento em que for incorrido.
- (b) a fase do desenvolvimento de aplicações e da infra-estrutura, a fase do desenho gráfico e a fase do desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos itens 68 a 75 do Pronunciamento Técnico CPC 04. O gasto incorrido nessas fases deve ser incluído no custo de um *website* reconhecido como ativo intangível, em conformidade com o item 8 desta Interpretação, quando o gasto puder ser diretamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do *website* para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela administração. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não anunciem nem promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um *website*, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no *website*, devem ser incluídos no custo de desenvolvimento quando essa condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o item 71 do Pronunciamento Técnico CPC 04, o gasto com um item do intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como despesa nas demonstrações contábeis anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de ativo intangível em data posterior (por exemplo, se os custos de direitos autorais (*copyright*) estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num *website*).
- (c) o gasto incorrido na fase de desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para anunciar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como despesa quando incorrido em conformidade com o item 68(c) do Pronunciamento Técnico CPC 04. Por exemplo, ao contabilizar o gasto com serviços profissionais prestados para tirar fotografias

digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o gasto deve ser reconhecido como despesa à medida em que os serviços profissionais vão sendo prestados durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no *website*.

(d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um *website* estiver concluído. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa quando incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 04.

10. Um *website* que seja reconhecido como ativo intangível nos termos do item 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando-se os requerimentos estipulados nos itens 72 a 87 do Pronunciamento Técnico CPC 04. A melhor estimativa da vida útil de um *website* deve ser curta.

Apêndice da Interpretação Técnica do Pronunciamento Técnico CPC 04

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte da Interpretação. A finalidade do apêndice é ilustrar exemplos de gastos que ocorrem durante cada uma das fases descritas nos itens 2 e 3 da Interpretação e ilustrar a aplicação da Interpretação para ajudar no esclarecimento do seu sentido. Não se destina a ser uma lista de verificações exaustiva dos gastos que possam ser incorridos.

EXEMPLOS DE APLICAÇÃO

Fase/Natureza do Gasto	Tratamento contábil
Planejamento	
<ul style="list-style-type: none"> • realização de estudos de viabilidade. • definição de especificações de hardware e de software. • avaliação de produtos e fornecedores alternativos. • seleção de preferências. 	Reconhecer como despesa quando incorrido de acordo com o item 53 do Pronunciamento Técnico CPC 04.
Desenvolvimento de aplicações e da infra-estrutura	
• compra ou desenvolvimento de	Aplicar os requisitos de registro contábil

Fase/Natureza do Gasto	Tratamento contábil
<i>hardware.</i>	de ativo imobilizado.
<ul style="list-style-type: none"> • obtenção de um nome de domínio. • desenvolvimento de <i>software</i> operativo (por exemplo, sistema operativo e <i>software</i> de servidor). • desenvolvimento de código para a aplicação. • instalação das aplicações desenvolvidas no servidor. • <i>stress</i> teste. 	Reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>website</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 56 do Pronunciamento Técnico CPC 04*.
Desenvolvimento do desenho gráfico	
<ul style="list-style-type: none"> • desenho da aparência (por exemplo, <i>layout</i> e cor) das páginas <i>web</i>. 	Reconhecer como uma despesa quando incorrido, a menos que o gasto possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>website</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 56 do Pronunciamento Técnico CPC 04*.
Desenvolvimento do conteúdo	
<ul style="list-style-type: none"> • criação, aquisição, preparação (por exemplo, criação de ligações e identificação de códigos) e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no <i>website</i>, antes da conclusão do desenvolvimento do <i>website</i>. Exemplos de conteúdo incluem informação sobre a entidade, produtos ou serviços disponibilizados para venda, e tópicos para acesso dos assinantes. 	Reconhecer como despesa quando incorrido de acordo com o item 68(c) do Pronunciamento Técnico CPC 04 até o ponto em que o conteúdo seja desenvolvido para divulgar e promover os próprios produtos e serviços da entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos). De outro modo, reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>website</i> satisfaça os

Fase/Natureza do Gasto	Tratamento contábil
	critérios de reconhecimento dos itens 21 e 56 do Pronunciamento Técnico CPC 04*.
Funcionamento	
<ul style="list-style-type: none"> • atualização de gráficos e revisão do conteúdo. • adição de novas funções, características e conteúdo. • registro do <i>website</i> em sistemas de pesquisa. • cópia de segurança dos dados. • revisão da segurança do acesso. • análise da utilização do <i>website</i>. 	Avaliar se satisfaz a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento definidos no item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 04, caso em que o gasto é reconhecido como valor do ativo do <i>website</i> .
Outros	
<ul style="list-style-type: none"> • Custos administrativos, com vendas, e outros gerais, a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração. • ineficiências claramente identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o <i>website</i> atingir o desempenho planejado [por exemplo, testes de início de operação]. • treinamento de empregados para operar o <i>website</i>. 	Reconhecer como despesa quando incorrido, de acordo com os itens 64 a 70 do Pronunciamento Técnico CPC 04.

* Todo o custo com o desenvolvimento de um *Website* exclusivo ou principalmente para promover e anunciar os próprios produtos e serviços da entidade são reconhecidos como despesa quando incorridos, de acordo com o item 67 do Pronunciamento Técnico CPC 04.