

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

RECOGNITION AND MEASUREMENT OF INTANGIBLE ASSETS

¹FERNANDO ARMANDO QUINANGA CALUIMBI

Graduando em Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA-GO.

²ANDERSON CARLOS

Professor do Curso de Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA-GO.

¹ Bacharelando do curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) –Brasil - E-mail: fernarmando@live.com.pt

²Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil - E-mail: andersoncarloslinea@hotmail.com

RESUMO

Este artigo tem como objeto de pesquisa o grupo de ativos intangíveis, cujo objetivo consiste na evidenciação dos critérios utilizados no processo de reconhecimento e mensuração destes. Esse grupo de intangíveis passou a fazer parte das demonstrações contábeis especificamente no balanço patrimonial no momento que foi aprovada a Lei 11.638/07 bem como a Lei 11.941/09, com o objetivo de harmonizar as normas contábeis brasileiras em relação às normais internacionais. A metodologia utilizada para a coleta das informações necessárias caracteriza-se como qualitativo, apoiando-se em técnicas de coleta de informações em livros de autores renomados e artigos. Conclui-se que desde o momento em que houve a criação do subgrupo Intangível por força da Lei 11.6358/07, separando-os dos demais ativos da entidade e figurado como um ativo não circulante, determinados critérios são exigidos no reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis, critérios esses que foram formalmente estabelecidos através da publicação do Pronunciamento Técnico CPC 04/2008.

Palavras-Chave: Ativo Intangível; Reconhecimento; Mensuração.

ABSTRACT

This article has as object of research the group of intangible assets, whose objective is to reveal the criteria used in the process of recognition and measurement of these. This group of intangible assets became part of the financial statements specifically in the balance sheet at the time Law 11,638 / 07 and Law 11,941 / 09 were approved, in order to harmonize Brazilian accounting standards in relation to international standards. The methodology used to collect the necessary information is characterized as qualitative, based on information collection techniques in books by renowned authors and articles. It is concluded that since the creation of the intangible subgroup under Law 11.6358 / 07, separating them from the other assets of the entity and figured as a non-current asset, certain criteria are required in the recognition and measurement of intangible assets which were formally established through the publication of Technical Pronouncement CPC 04/2008.

KeyWords - Intangible Assets; Recognition; Measurement

1. INTRODUÇÃO

É do conhecimento geral que o fenômeno globalização, impacta em tudo e a todos e vem se potencializando resultando assim em um alerta para as mudanças que vem ocorrendo a nível econômico, político, social e etc. As empresas não ficam de fora desse contexto, pois este cenário faz com que as mesmas busquem mecanismos a fim de mantê-las permanentemente competitivas no mercado em que no qual estão inseridas.

Neste cenário de um mundo cada vez mais impactado pela globalização especificamente o potente crescimento das tecnologias de informação e comunicação bem como da imaterialidade no patrimônio das empresas, é exatamente aonde se inserem os ativos intangíveis que devem ser cuidadosamente observados uma vez que são elementos que compõe o balanço patrimonial das entidades, devido sua importância quando o assunto são os ativos intangíveis conforme as normas de contabilidade, normas internacionais e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 04 (CPC-04).

Este pronunciamento, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 04 define o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos detalhadamente em outro pronunciamento, bem como a mensuração do valor contábil desses ativos exigindo assim a divulgação específica destes. O pronunciamento estabelece ainda que uma entidade deverá reconhecer um ativo intangível apenas se os critérios mencionados neste pronunciamento forem atendidos.

Assim sendo diante desta contextualização surge a seguinte problemática da pesquisa: Quais os critérios utilizados no reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis?

Esse trabalho tem como objetivo geral demonstrar os critérios utilizados no reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis. E como objetivos específicos: (a) Definir ativo intangível; (b) verificar as características específicas de ativo intangível e (c) contextualizar as várias formas de se obter ativos intangíveis.

A pesquisa justifica-se pela suma importância da evidenciação dos critérios utilizados no reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis, para o devido registro na contabilidade tendo em conta conforme Iudicibus, Marion, Faria, (2018) as alterações na Lei nº 6.404/76, promovidas pelas Leis nos 11.638/07 e 11.941/09, dando surgimento de uma nova estrutura de balanço patrimonial com a criação do grupo intangível, que passou a figurar como um ativo não circulante, assim como o realizável a longo prazo, os investimentos de

longo prazo e o ativo imobilizado, sendo estes recursos controlados pela entidade e que geram benefícios econômicos futuros.

As hipóteses sendo confirmadas é possível comprovar que estão baseadas no atendimento as definições de ativo intangível, a geração de benefícios futuros para entidade e a confiabilidade na mensuração.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Histórico de Ativos Intangíveis

A sociedade evolui e com isso tem mudado seus conceitos ao passar para a era do conhecimento e, a Contabilidade responsável pelo controle do patrimônio também evoluiu como forma de adaptar-se a nova visão de mercado. Neste processo é importante saber um pouco sobre ativo intangível.

O termo intangível vem do latim *tangere*, ou tocar. Os bens intangíveis são os que não podem ser tocados, porque não possuem corpo físico, na tentativa de relacionar a etimologia da palavra intangível à definição contábil não será proveitoso entendendo que existem outros ativos que não possuem a tangibilidade, mas classificados como se fossem tangíveis, como por exemplo despesas antecipadas, isto porque os contadores têm procurado restringir o conceito de ativo intangível aos ativos não circulante. (DOS SANTO; SCHMIDT; FERNANDES; GOMES, 2011)

Crepaldi (2002, *apud* DATASCH, 2008, p.85) define a contabilidade como:

(...) a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades. Diante disso, esta ciência deveria evoluir e adaptar-se as mudanças sociais. As sociedades evoluíram, passaram da era do capitalismo para a era do conhecimento, onde a capacidade de melhorar e fazer a diferença através do conhecimento adquirido de experiências, educação, habilidades, capacitação, atitudes e adaptação a novas tendências do mercado estão cada vez mais valorizado, são os chamados ativos intangíveis.

A sociedade e a economia mundial começaram a passar por um período de transformações profundas gerando assim uma certa interdependência entre mercados e países, a expansão no setor terciário, bem como a sofisticação dos mercados financeiros. (DOS SANTO; SCHMIDT; FERNANDES; GOMES, 2011).

Essas mudanças forem impulsionadas principalmente pelo avanço das tecnologias de informações e das riquezas geradas pela inteligência humana, nesse contexto se inserem os

ativos intangíveis tendo em vista o aumento da materialidade de seus valores na composição do patrimônio das entidades.

Segundo Almeida (2019), o grupo do ativo intangível foi constituído através da Lei nº 11.638/07, que promoveu alterações na Lei Societária Brasileira (Lei nº 6.404/76), no processo de harmonização com as práticas contábeis internacionais.

Até o advento da Lei 11.638/07 e do pronunciamento técnico Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04, não existia nenhuma norma específica que tivesse o tratamento dos ativos intangíveis, assim como nenhuma previsão legal, dentro do balanço patrimonial, um grupo que identificasse de forma separada esses ativos.

No entanto, tendo em conta a convergência para normas internacionais, conforme Dos santos, Schmidt, Fernandes e Gomes (2011) foi incluído dentro do ativo não circulante o ativo intangível, definido no inciso VI do art., 179 como “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Esse grupo de contas foi regulamentado através do pronunciamento técnico Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04.

Conceito de Ativo Intangível

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 00 (2011, p.23) um ativo é “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”. Percebe-se que todo e qualquer ativo intangível em antes é um ativo e, no entanto, todas as características de um ativo deve se fazer presente isto é ser um recurso controlado, resultar de eventos passados e resultar futuros benefícios econômico.

Apesar da expressão ampla “ativo intangível” do CPC 04(R1) existem restrições no alcance dessa norma. Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2011, p.07) “ativo intangível é um ativo não monetário, identificável sem substância física”, portanto os ativos intangíveis não possuem forma física pode ser controlado, identificável e gerar benefícios econômicos futuros.

Está definição requer que o ativo intangível seja identificável a fim de diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), que se trata do valor pago pelo controle ou pela parcela da entidade adquirida que supera o valor justo do patrimônio líquido, tendo em vista as participações de não controladores.

Segundo esse pronunciamento, um ativo satisfaz o critério de identificação, nos termos de definição de um ativo intangível, quando 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 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 Iudicibus, Martins, Gelbcke, dos Santos (2010), o controle se dá quando a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados, bem como a restrição do acesso de terceiros a esses benefícios, esse controle pode ter bases legais, porém, isso não é um ponto determinante, pois uma empresa pode ter o controle de ativo de outra maneira que não seja pela via legal.

De acordo com inciso VI do art. 179 da Lei nº 11.638/07 ativos intangíveis são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Para Niyama e César Augusto (2013) o termo intangível diz respeito a qualquer ativo que não possui forma física, incluindo aqui, por exemplo, a marca, direitos autorais, carteira de clientes e patentes.

Observa-se através de uma leitura de caráter comparativa das definições acima apresentadas, independentemente da sistematização de cada um, os elementos dos Ativos possuem características comuns. Assim, pode-se dizer que ativo intangível é um bem sem forma física, porém possível de ser mensurado.

Qualidade da Informação Contábil

Assim como todo bem econômico, existe o custo na informação contábil e o mesmo deve ser sempre comparado com os benefícios esperados das informações, porém empresas diferentes conseguem lidar de diversas maneiras com as informações com maior ou menor grau de eficiência, nível e a qualidade de informação existente. Qualidade da informação contábil ela é conceituada como um grau de funcionalidade da contabilidade usada como mecanismo de governança, então uma das formas de avaliar a qualidade da informação contábil, isto é a sua utilidade ou benefício, quando comparada ao custo, é mediante a análise de algumas qualidades ou características que a mesma deve possuir, observando o fato de que tais informações se tornam um canal de decisão. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2018)

Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil

Conforme (CPC_00_R1 2011.), é identificado os tipos de informação consideradas úteis para atender os usuários externos da informação contábil e potencialmente para tomada de decisões mediante informações contidas nos relatórios contábil-financeiro. Uma vez que estes relatórios fornecem informações sobre os recursos econômicos da entidade, bem como efeitos de transações que modificam esses recursos, essas características são aplicadas exatamente nessas informações contábil-financeiras fornecidas pelas respectivas demonstrações. Nesse sentido, para que a informação contábil-financeira seja útil evidentemente deverá ser relevante e representar o pretendido de forma fidedigna e seguidamente essas informações são melhoradas se for provável a sua comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Por sua vez essas características elas se dividem em características qualitativas fundamentais e características qualitativas de melhoria.

As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna. (CPC_00_R1, 2011). Para que as informações sejam úteis é preciso ser relevante em se tratando da necessidade dos usuários na tomada de decisões. A informação relevante é aquela que influencia e faz diferença nas decisões dos usuários. (CPC_00, 2011).

Além da relevância, para que a informação contábil-financeira seja útil, deve ser representada de forma fidedigna, destacando três aspectos: A informação deve ser completa, neutra e livre de erros. Para se espelhar de forma completa a realidade econômica e financeira da empresa é importante a inclusão de todas as informações necessária, acrescido de explicações para que facilitar o leitor da informação a compreensão daquilo que está sendo refletido. (ROSA; RABELO, 2015).

As características qualitativas de melhoria têm o caráter de melhorar as informações relevantes e fidedigna. (CPC_00_R1, 2011), essas características são: Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC_00 QC20 (2011) a comparabilidade permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos, diferente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada apenas com um item. Nesse sentido será útil caso poder ser comparada.

A verificabilidade assegura os usuários de que as informações apresentadas representam de forma fiel aquilo que se propõe a representar, permite ainda que os

observadores da informação contábil cheguem a um consenso. A verificabilidade pode ser feita de forma direta ou indireta. (CPC_00 QC26, 2011).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC _ 00 (2011) informa que Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.

A informação deve ser compreensível para ser útil apresentada de forma clara e concisa, embora haja, conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC _ 00 (2011) certos fenômenos que são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos. Em caso de exclusão de informações sobre este fenômeno pode tornar a informação nos relatórios referidos relatórios mais facilmente compreendida, porém os mesmos seriam considerados incompletos e deformados.

Evidenciação Contábil

A evidenciação é a divulgação de informações a respeito do patrimônio das entidades, bem como o seu desempenho, logo a evidenciação está relacionada diretamente com aquilo que é o objetivo da contabilidade, isto é permitir através das informações publicadas, uma análise econômica e financeira por parte dos usuários externo e interno da informação contábil. (RITTA, 2010).

Logo a evidenciação está volta para todos os usuários da informação contábil ajudando-os na compreensão das mudanças ocorridas no patrimônio e conseqüentemente promover ações de melhoria organizacional se for o caso. Portanto a contabilidade tem como responsabilidade atender a essa necessidade de divulgação de forma tempestiva e fidedigna, para isso a contabilidade utiliza os seguintes demonstrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração do Valor Adicionado e as Notas explicativas.

Nota-se que a evidenciação ou divulgação da informação contábil é de extrema importância uma vez que reporta a situação patrimonial, o que serve de base para tomada de decisões e para isso as informações nos demonstrativos deverão observar as características fundamentais e de melhoria da informação contábil.

A Lei 11.638/07 que entrou em vigor no ano de 2008 reconheceu a importância dos ativos intangíveis e criou um subgrupo intangível para os bens de características permanentes isso contribui bastante para a evidenciação dos mesmos, assim como Comitê de

Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 que dá o tratamento contábil desses ativos de forma específica. (RITTA, 2010). Dessa forma os ativos intangíveis são evidenciados as demonstrações contábeis pelo fato de fazerem parte da composição patrimonial de determinada organização, porém essa evidenciação deverá observar características peculiares, que serão abordadas mais à frente.

Reconhecimento e Mensuração

O Reconhecimento é o processo em que um elemento enquadrado nas definições do mesmo e que atende aos critérios de reconhecimento é incorporado ao balanço patrimonial ou na demonstração de resultado envolvendo a descrição do item e sua mensuração. (CPC_00_R1, 2011).

Assim como qualquer outro recurso que atende ao conceito de ativo, um intangível, para que seja reconhecido contabilmente o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 apresenta algumas exigências tais como atender a definição de ativos intangíveis e aos critérios de reconhecimento. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; DOS SANTOS, 2010).

Critérios para o Reconhecimento de Ativo Intangíveis

Tendo em vista os pontos acima abordados, um intangível deve ser reconhecido então segundo o item 19 do pronunciamento técnico Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 (R1) quando:

- a) Demonstrado o atendimento as exigências da definição de ativos intangíveis, isto é:
 - Ser não monetário;
 - Ser identificável;
 - Não possuir substância física.
- b) Demonstrado o atendimento aos critérios de reconhecimento, conforme abaixo:
 - For provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - O custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

De acordo com o pronunciamento a avaliação da probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros deve ser feita mediante a utilização de premissas razoáveis e comprováveis que representam uma melhor estimativa por parte da administração relacionado ao conjunto de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil do respectivo ativo. O julgamento para avaliação do grau de certeza com relação aos benéficos acima citados que

são atribuíveis ao uso do ativo deverá ser feito baseado nas evidências no momento de seu reconhecimento inicial, com ênfase às evidências externas.

Este requerimento, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010) é aplicável a custos que são incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente. No entanto, podem ser classificar como ativos intangíveis os seguintes elementos:

- a) Gastos de implantação e pré-operacionais,
- b) Marcas e nomes de produtos;
- c) Desenvolvimento;
- d) Goodwill;
- e) Direitos de autoria;
- f) Patentes; Franquias;
- g) Desenvolvimento de software;
- h) Licenças;
- i) Matrizes de gravação;
- j) Certos investimentos de longo prazo.

Aquisição de Ativos Intangíveis

Aquisição de forma Separada

A aquisição separada de um ativo intangível conforme as Normas Brasileiras de contabilidade NBC TG04 R4 (2017) o preço pago na aquisição reflete a expectativa da geração de futuros benefícios econômicos, embora haja incerteza quanto à geração desses benefícios a entidade espera que os mesmos surjam a seu favor. Por sua vez, ainda segundo as Normas Brasileiras de contabilidade NBC TG04 R4 (2017) o custo para aquisição do intangível pode ser mensurado com confiabilidade, este custo inclui:

- a) o seu preço de compra, acrescido de impostos de importações e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para finalidade de proposta.

Estes custos diretamente atribuíveis têm-se como exemplo de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010) os benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais, honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais e os custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente. Gastos como os custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades

promocionais, custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento) e os custos administrativos e outros custos indiretos, não são atribuíveis ao custo de ativo intangíveis.

Caso o ativo esteja em condições normais de operação pretendidos pela administração da empresa, os custos incorridos não serão atribuíveis ao valor contábil do bem, assim sendo os mesmo devem ser reconhecidos como despesa do período (NBC TG04 R4, 2017), nomeadamente custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração e os prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

Aquisição em combinação de negócios

Em se tratando de combinação de negócio, caso um ativo intangível for adquirido nessa modalidade, o seu custo deve ser o valor justo no período da aquisição, o mesmo reflete as expectativas por parte dos participantes do mercado na data de aquisição em relação a probabilidade de que os futuros benefícios econômicos incorporados serão gerados em favor da entidade. (NBC TG04 R4, 2017).

Nestes casos, ressalta o Comitê de Pronunciamento Contábeis - CPC 15 R1 (2013) cada combinação de negócios deve ser contabilizada com base na aplicação dos métodos de aquisição, esta aplicação por sua vez exige:

- a) identificação do adquirente;
- b) determinação da data de aquisição;
- c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e das participações societárias de não controladores na adquirida; e
- d) reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (CPC 15 R1, 2013)

Neste tipo de operação é muito comum o surgimento de um valor pago a mais em relação ao valor do patrimônio líquido contábil da ação ou quota da sociedade investida, de modo geral se torna possível identificação desse valor pago a mais denominado como mais-valia resultando da diferença entre o valor de mercado de um immobilizado e o seu valor contábil líquido, porém mesmo depois da alocação desta mais-valia por diferença entre todos os ativos a seu valor justo e seu valor contábil, bem como os passivos também a seu valor justo versus seu valor contábil existe ainda o remanescente de um ativo residual que recebe a denominação de goodwill ou fundo de comércio.

No entanto o goodwill representa a expectativa de rentabilidade que determinada entidade paga para adesão da participação societária ou conjunto de intangíveis não identificados durante o processo de aquisição. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2013).

Ainda de acordo com Idicibus *et al*, (2013) a empresa adquirente deve reconhecer este goodwill ou ágio por expectativa de rentabilidade futura no período da aquisição sendo mensurado pelo valor em que o montante da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida superar o valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados a valor justo. Nesse sentido, o adquirente no momento da aquisição deve reconhecer de forma separada o ágio por expectativa de rentabilidade futura bem como os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer participações de não controladores na adquirida (CPC 15 R1, 2013).

Idicibus *et al* (2013) destacam ainda que de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, o ágio não deve sofrer amortização o seu valor contábil é submetido ao teste de recuperabilidade, assim como, caso o ágio for gerado internamente não deverá ser reconhecido pela entidade devido ao fato de não se tratar de um recurso identificável ou separável controlado pela entidade e como também não pode ser mensurado com segurança ou confiabilidade.

O goodwill que origina de uma combinação de negócio pertence à empresa adquirida, afirmam Idicibus *et al* que existe de fato um pagamento por conta dele pela adquirente, mas não se trata de modo nenhum de algum crédito, bem, direito ou outra forma de ativo do próprio adquirente, o que significa que o pagamento feito é em função da capacidade que adquirida tem para gerar lucro acima do normal, por esse motivo só é registrado no Ativo Intangível no balanço consolidado, sendo que nos balanços individuais dos investidores ele aparece simplesmente como um componente do investimento societário, no grupo específico de investimentos dentro do ativo não circulante.

Aquisição por meio de subvenção ou Permuta

No caso da aquisição do ativo intangível sem custo, Existem casos em que um ativo intangível pode ser adquirido sem algum custo, isto é, por meio de uma subvenção ou assistência governamental conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010) ou por meio de permuta de ativos o primeiro caso ocorre em situações aonde o governo destina a uma determinada entidade ativos intangíveis tais 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.

No caso da aquisição do ativo intangível sem custo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010) informa que a entidade tem a opção de reconhecer inicialmente os ativos intangíveis pelo seu valor justo, assim como a concessão governamental, caso contrário o reconhecimento poderá ser feito pelo seu valor nominal incrementado de todos os gastos diretamente ocorridos na preparação para o seu uso.

Quanto à aquisição por meio de uma permuta de ativos estes podem ser conjuntos de ativos monetário ou não monetário o que implica que os ativos podem ser da mesma natureza ou não, no entanto a sua mensuração deverá ser feita pelo valor justo excetuando-se situações em que a operação de permuta não tenha natureza comercial ou o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com confiabilidade.

Por fim a empresa pode gerar ativos internamente, toda havia o Comitê de Pronunciamentos Contábeis ressalta que existem, em determinadas situação, dificuldades na avaliação de qualificação desses ativos gerados internamente para o devido reconhecimento em função de fatores como:

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados;
- (b) determinar com confiabilidade 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. (CPC 04 R1, 2010)

Assim sendo, além de observar às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve classificar a geração do mesmo na sua fase de pesquisa e/ou na fase de desenvolvimento, se por ventura a entidade não conseguir fazer a distinção destas fases todos os gastos com o projeto deverão ser tratado como incorridos apenas na fase de pesquisa, porém ressalta o pronunciamento que nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido, os gastos com a pesquisa quando incorridos devem ser reconhecido como despesas pelo fato de não haver a exatidão em relação a geração provável de benéficos econômicos futuros.

Um ativo intangível que resulta de desenvolvimento interno desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos conforme lista o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 2010 e Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 46 2012:

- (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;
- (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento. (CPC 04 R1, 2010)

Nesta fase a entidade em certas situações pode identificar um intangível e demonstrar que o mesmo gerará prováveis benefícios econômicos futuros, devido ao fato de que na fase de desenvolvimento o avanço do projeto é maior em relação a fase da pesquisa. O custo de ativo intangível gerado internamente cuja qualificação é aprovada para o reconhecimento contábil está restrito à soma dos gastos incorridos desde o momento em que o mesmo atende aos critérios de reconhecimento, assim o custo gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis necessários para a criação, preparação e produção do ativo intangível de modo a funcionar conforme previsto.

Os autores Idicibus *et al* (2010) ressaltam que o melhor tratamento contábil a ser dispensado aos intangíveis não se limita simplesmente no momento inicial de seu reconhecimento, etapas como mensuração subsequente e o acompanhamento de forma periódica são aspectos muito importantes durante o processo de geração de informação contábil.

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo. (CPC 04 R1 2010)

Mensuração

Segundo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC_00 (R1) (2011, p.32), mensuração “é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado”. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

Percebe-se que para seja reconhecido os elementos das demonstrações contábeis sejam reconhecidos através dos respectivos montantes deve haver uma mensuração. Uma vez feita à identificação do elemento do ativo, surge a necessidade de efetuar a devida mensuração, é através da mensuração que os valores dos elementos que constam nas demonstrações contábeis são apresentados de forma fidedigna.

Conforme afirmou Iudícibus (2015) no que se refere a mensuração e avaliação, a forma que conceitualmente mais se aproxima da natureza dos ativos seria a mensuração a valores presentes de fluxos de caixa descontados. Nota-se que para mensuração e avaliação é importante observar a forma que conceitualmente chega perto da natureza dos ativos.

Critérios para Mensuração

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis- CPC 04 (R1) (2010), a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis CPC prevê que as entidades podem, em determinadas circunstâncias, optar pelo **método de custo ou pelo método de reavaliação** para a sua política contábil.

Ressalta também o Comitê de Pronunciamentos Contábeis- CPC 04 (R1) (2010) que caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos da sua classe devem ser registrados com base o mesmo método, com exceção quando não existir mercado ativo para tais itens.

No Método de Custo, após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perdas estimadas por redução ao valor recuperável, afirmam os autores Santos *et al* (2011)

Já no Método de reavaliação após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente, pois segundo a pesquisa este método por força da Lei 6 404/76 a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitido, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação, concluem os autores Santos *et al* (2011).

Para os devidos efeitos de reavaliação nos termos do presente Pronunciamento Técnico, o valor justo deve ser mensurado 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.

Vida Útil e Divulgação

O ativo intangível pode ter vida útil definida ou vida útil indefinida. O período que se espera que o ativo intangível gere entradas líquidas de caixa para a companhia é o que se chama de vida útil definida. Vida útil indefinida é quando não houver limite que possa ser previsto para o período em que se espera que o ativo intangível gere entradas líquidas de caixa para a entidade. (ALMEIDA, 2019)

Em relação ao ativo intangível com vida útil definida, Almeida (2019) preconiza que, a sua amortização é feita com base sistemática ao longo da sua vida útil, o método de amortização deve refletir o padrão que se espera que os benefícios econômicos futuros do ativo intangível sejam consumidos pela companhia.

É importante fazer a revisão do período de vida útil e o método de amortização pelo menos a cada encerramento do exercício social, conforme ressalta o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010) se por acaso a vida útil prevista do ativo for diferente em relação as estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado, da mesma forma em se tratando de alterações no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado de modo a espelhar tal mudança, seguidamente essas mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis.

Quanto aos ativos intangíveis com vida útil indefinida eles não são amortizados, o valor do seu custo é submetido ao teste de recuperabilidade. A vida útil de ativo intangível que não é amortizado conforme ressalta o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010) deve ser feita uma revisão periódica, de forma a validar a sua vida indefina. Ressalta o pronunciamento que a revisão é um indicador de que possivelmente o ativo já não tenha valor, logo a entidade deve efetuar o teste da perda do valor do ativo em relação ao seu valor recuperável caso houver uma desvalorização a mesma deve ser reconhecida como uma perda.

Em seu item 90, o pronunciamento destaca que vários fatores devem ser levados em consideração a quando da determinação da vida útil do intangível incluído:

- (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 a 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;
- (h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade. (CPC 04 R1 (2010))

Os ativos intangíveis poderão ser baixados ou alienados quando não são esperados benefícios econômicos futuros ou ainda por meio de uma alienação, o eventual ganho ou perda resultante da baixa de ativo intangível é determinado pela diferença entre o valor

líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo e reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado, porém os ganhos não são considerados como receitas de venda. Existem inúmeras formas de alienação de um ativo intangível tais como venda, arrendamento financeiro ou doação e etc.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 R1 (2010), cabe a entidade divulgar as informações para cada classe de ativos intangíveis fazendo distinção entre aqueles que são gerados internamente e outros ativos intangíveis.

Para Almeida (2019), as principais exigências de divulgações sobre ativos intangíveis previstas no pronunciamento técnico Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 são as seguintes:

- a) vidas úteis dos ativos intangíveis e se elas são definidas ou indefinidas, bem como taxas de amortização utilizadas;
- b) métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) detalhadas movimentações na conta do ativo intangível durante o exercício social (saldo inicial, adições, baixas, saldo final etc.);
- d) rubricas em que as amortizações dos ativos intangíveis estão registradas

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis- CPC 04 R1 (2010) a entidade deve divulgar também informações relacionadas aos ativos intangíveis que perderam o seu valor conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, bem como aqueles intangíveis que foram avaliados como tendo a sua vida útil indefinida, apresentando fatores que fundamentam a sua avaliação, informações como o valor contábil e o prazo de amortização de qualquer intangível que seja relevante para as demonstrações contábeis, em situações em que os ativos intangíveis são adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e reconhecidos devidamente a valor justo a empresa deve apresentar este valor inicialmente reconhecido e posterior o seu valor contábil e qual a mensuração após o reconhecimento se pelo método de custo ou de reavaliação. Neste caso se a empresa optar pelo método de reavaliação deve divulgar os ativos por classe, o saldo de reavaliação no início e fim do exercício e por fim a divulgação de todos os gastos incorridos nos casos de pesquisa e desenvolvimento.

3. Metodologia

O método de pesquisa utilizado é o qualitativo, apoiando-se em técnicas de coleta de informações em livros de autores renomados e artigos. De acordo com Neves (1996, p.01), “a pesquisa qualitativa não busca enumerar ou medir eventos sendo usada para obter dados descritivos que expressam os sentidos dos fenômenos”. Está difere segundo Oliveira (1999)

da abordagem quantitativa devido ao fato de não usar dados estáticos como o foco para análise do problema. O estudo foi desenvolvido a partir de Pesquisa bibliográfica com informações realizadas em livros e artigo.

Pesquisa Qualitativa

MINAYO (2008) destaca que na pesquisa qualitativa, o importante é a objetivação, pois durante a investigação científica é preciso reconhecer a complexidade do objeto de estudo, rever criticamente as teorias sobre o tema, estabelecer conceitos e teorias relevantes, usar técnicas de coleta de dados adequadas e, por fim, analisar todo o material de forma específica e contextualizada.

Percebe-se que é necessário estabelecer o objetivo da pesquisa de maneira a fazer a análise das teorias referente ao tema, o que fundamenta a pesquisa qualitativa, que se pretende buscar, e usar técnicas adequadas para coleta de dados.

De acordo com Bogdan & Biklen (2003), conforme citado por Maxwell (2011, p.24), as cinco características a seguir configuram este tipo de estudo: ambiente natural, dados descritivos, preocupação com o processo, preocupação com o significado e processo de análise indutivo.

Nota-se que dentre outras características o estudo do tipo qualitativo agrega as seguintes características como o ambiente, preocupação com o significado etc.

A abordagem qualitativa nos leva a um segmento de leituras a respeito do assunto da pesquisa, de maneira a escrever de forma detalhada o que diferentes autores escreveram sobre o assunto e em seguida fazer uma correlação para que no final o pesquisador apresente um ponto conclusivo. (OLIVEIRA, 1999)

Pesquisa Bibliográfica

Para Lakatos (2017, p.32)

“a descrição do que é e para que serve a pesquisa bibliográfica permite compreender que, se, de um lado, a resolução de um problema pode ser obtida através dela, de outro, tanto a pesquisa de laboratório quanto a de campo (documentação direta) exigem como premissa o levantamento do estudo da questão que se propõe analisar e solucionar. A pesquisa bibliográfica pode, portanto, ser considerada também como o primeiro passo de qualquer pesquisa científica”.

Segundo Lakatos (2017, p.32) pesquisa bibliográfica “Trata-se de levantamento de referências já publicadas, em forma de artigos científicos (impressos ou virtuais), livros, teses de doutorado, dissertações de mestrado”.

Percebe-se que a pesquisa bibliográfica está baseada em dados outrora publicados tanto na forma de artigos científicos ou livros teses de doutorado, dissertação de mestrado etc.

A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza, segundo Severino (2007), a partir do:

[...] registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utilizam-se dados de categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. O pesquisador trabalha a partir de contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos (SEVERINO, 2007, p.122)

Nota-se que a pesquisa bibliográfica é normalmente feito a partir da análise de fontes secundárias que abordam, de diferentes maneiras, o tema escolhido para estudo, estas fontes podem ser livros, artigos, documentos monográficos, periódicos etc.

Segundo Marconi (2018, p.62)

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc. até meios de comunicação orais: rádio, gravações eletrônicas, audiovisuais, filmes e programas de televisão.

Percebe-se que a pesquisa bibliográfica também denominada de pesquisa de fontes secundárias tem sua abrangência em informações já tornadas públicas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo buscou evidenciar os ativos intangíveis especificamente os critérios para o devido reconhecimento e mensuração, tendo como base legal a publicação da Lei 11.638/07. Nesse sentido pode se dizer que a referida Lei assim como o Comitê de Pronunciamento Técnico CPC 04 trouxeram um grande avanço no que concerne ao tratamento dos ativos intangíveis fazendo a separação deles dos demais ativos das entidades, bem como normas claras com vista a esclarecer o devido reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis tanto os adquiridos quanto aqueles que são gerados internamente.

O sistema contábil brasileiro obtém agora, com a Lei 11.638/07 e o Pronunciamento Técnico CPC 04 um grande progresso com relação ao tratamento dos ativos intangíveis. As buscas pela harmonização da normatização contábil brasileira com as normas internacionais de contabilidade proporcionaram para empresas formas completamente adequadas para se fazer o devido registro dos itens de natureza incorpórea. De fato, se deve esperar que estas mudanças, em concordância com posições de órgãos internacionais, tenham um efeito positivo, tanto do ponto de vista de gestão como, principalmente, do ponto de vista da relação das empresas com seus terceiros observando o fato de que os ativos intangíveis são sem margem de duvidas elementos muito importante na participação da composição do patrimônio das entidade, servindo também de base nas operações de fusão ou aquisições e ainda como garantia de empréstimos.

Em relação ao primeiro objetivo específico constatou-se que os ativos intangíveis são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Quanto ao segundo objetivo conclui-se que embora a expressão seja ampla, existem restrições apresentadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 ressaltando que o ativo intangível deve ser não monetário, identificável e sem substância física, observou-se ainda que está definição requer que o ativo intangível seja identificável com vista a diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura uma vez que é incluído dentro desta classe conforme observado na definição acima, no entanto percebeu-se que este critério de identificação é validado quando o intangível for separável, isto é poder ser separado da entidade por meio de uma venda, transferência, licenciamento, aluguel ou troca de forma individual ou em junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado independente da intenção de uso pela entidade; e ainda resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Verificou-se também através do terceiro objetivo que as empresas podem ter a posse dos ativos intangíveis em diversas modalidade tais como por meio de aquisição separa, combinação de negócios, subvenção ou assistência governamental, por meio de uma permuta e até mesmo gerando ativos intangíveis internamente. Por fim os ativos intangíveis poder vida útil definida ou indefinida observando detalhes importantes estabelecidos pelo Pronunciamento a cima citado e que no ato da divulgação é as empresas devem fazer a distinção entre aqueles que são gerados internamente dos outros ativos intangíveis,

divulgando todas as informações necessárias relevantes para as demonstrações contábeis de forma a espelhar claramente a situação patrimonial especificamente quanto aos ativos intangíveis.

Conclui-se que, assim como qualquer outro recurso que atende ao conceito de ativo, para haja o reconhecimento contábil de um intangível é necessário atender integralmente as exigências estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 04 para os ativos intangíveis tais como: Ser não monetário, identificável e não possuir substância física e ainda obedecer ou atender aos critérios de reconhecimento para posterior mensuração, sendo eles: For provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade. Posteriormente a sua mensuração pode ser feita pelo método de custo ou pelo método de reavaliação, embora, em relação ao método de reavaliação, constatou-se que por força da Lei 404/76 não é permitida no Brasil a reavaliação de bens corpóreos e incorpóreos.

5. REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: abordagem moderna e completa.** – 9. ed. – [2. Reimpr.] – São Paulo: Atlas, 2019

BRASIL, Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em 16 de Março de 2019

COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento> Acesso em: 03 de Novembro de 2018

COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80> Acesso em: 03 de Novembro de 2018

COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35> Acesso aos 06 de Abril de 2019.

DATSCH, Ângela. **Um Estudo dos Ativos Intangíveis do Curso de Ciências Contábeis da UTFPR - Campus Pato Branco.** Disponível em: [file:///C:/Users/Windows/Downloads/913-2865-1-PB%20\(19\).pdf](file:///C:/Users/Windows/Downloads/913-2865-1-PB%20(19).pdf) Acesso em: 03 de Novembro de 2018

DOS SANTOS, Jose Luiz; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves; GOMES, Jose Mario Matsumura. **Manual de Práticas Contábeis.** 2.ed. - São Paulo: Atlas, 2011.

FERNANDES, Glaucia Lemos. **Histórico de Ativo Intangível.** Disponível em: <file:///C:/Users/Public/Documents/rec%20e%20mens%20de%20ati.pdf>. Acesso em: 09 de dezembro 2018

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina. **Introdução à Teoria da Contabilidade.** 6.ed. - [2. Reimpr.]. São Paulo: Atlas, 2018

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MATINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; DOS DANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade Societária.** 6.ed. - São Paulo: Atlas, 2010

JUNIOR, Joaquim. **Mensuração Conceito.** Disponível em: <http://www.fapanpr.edu.br/site/docente/arquivos/Slide%202%20Teoria%20da%20Contabilidade.pdf> Acesso em: 03 de Novembro de 2018

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, de Andrade Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019

NEVES, J. L. **Pesquisa qualitativa – características, uso e possibilidades.** Cadernos de pesquisa em administração, São Paulo. V. 1, nº 3, 2ºsem. 1996

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Maxwell. **Manual de Metodologia científica**. Disponível em: https://adm.catalao.ufg.br/up/567/o/Manual_de_metodologia_cientifica_-_Prof_Maxwell.pdf
Acesso: 13 de Dezembro de 2018