

# CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE ATIVOS INTANGÍVEIS

---

**Me. Darci Schnorrenberger**

professor nos Departamentos de Ciências Contábeis e  
Administração da Unisul e da Única.

## **Resumo**

A importância dos ativos intangíveis vem aumentando rapidamente nas organizações, especialmente naquelas com alto valor agregado aos seus produtos ou serviços. Com isto, encontrar maneiras de indentificá-los e mensurá-los tornou-se questão de sobrevivência. Por outro lado, devido às suas características e peculiaridades, abriu-se um espaço perigoso para ação de agentes com interesses dúbios. Prova disto são os escândalos financeiros que fizeram com que diversos paradigmas tivessem que ser repensados sob o risco de caírem em descrédito total. Assim, se por um lados os AIs são repletos de peculiaridades e estão assumindo papéis centrais nas organizações, por outro, deve-se pensar em maneiras de melhor utilizá-los. Busca-se, neste ensaio, lançar um olhar sobre as principais características diferenciadoras entre os ativos tangíveis e os intangíveis. Em seguida, apresenta-se as principais orientações legais e contábeis, nos cenários local e internacional, acerca dos tratamentos contábeis a serem dispensados aos ativos intangíveis. Por fim, tece-se algumas considerações sobre o assunto.

**Palavras-chave:** Ativos intangíveis; mensuração e contabilização.

## Abstract

The importance of the intangible assets has increased rapidly, especially in those organizations that have high value aggregated to their products or services. Thus in order to survive, those enterprises have to find ways to identify and measure them. On the other hand, due to the peculiarities of the intangible assets, agents with dubious intentions have tried to take advantage of the situation. Some recent financial scandals reinforce the previous statement and explain why some paradigms had to be rethought. Thus if on one side the intangible assets are full of peculiarities and play an important role in organizations, on the other one has to think about ways to use them better. The present essay tries to present the distinctive features of tangible and intangible assets. Then it depicts the main legal guidelines, both internal and international, concerning the accounting procedures to be taken in relation to the intangible assets. Finally some reflections on the subject are presented.

**Key words:** Ativos intangíveis; mensuração e contabilização.

## INTRODUÇÃO

Após os escândalos financeiros envolvendo diversas grandes organizações que balançaram o mercado financeiro mundial e colocaram em cheque a credibilidade e confiança depositadas nas demonstrações contábeis, algumas mudanças fizeram-se necessárias. Dentre elas, as de maior destaque, notoriedade e relevância foram os pronunciamentos do FASB – Financial Accounting Standards Board - SFAC nº 07 de fevereiro de 2000 – Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements – e o FAS nº 142 de junho de 2001 – Goodwill and other Intangibles. Ambos objetivaram trazer algumas orientações acerca dos procedimentos e critérios para o reconhecimento destes que se tornaram alguns dos principais

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SCHMIDT, Paulo, et al. Avaliação de ativos intangíveis nas normas norte-americanas. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. N° 117. Julho de 2004. p.70-82.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz dos. Avaliação de ativos intangíveis. São Paulo: Atlas, 2002.

SENGE, Peter M.. *A quinta disciplina*. São Paulo: Best Seller, 6 ed., 1990.

SENGE, Peter M. *et al.* *A quinta disciplina – a dança das mudanças*. Rio de Janeiro: Campus, 2 ed., 2000.

STEWART, Thomas. A. *A riqueza do conhecimento: o capital intelectual e a organização do século XXI*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

\_\_\_\_\_. *Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TAILLE, Yves de La; OLIVEIRA, Marta Kohl de; DANTAS, Heloysa. Piaget, Vygotsky, Wallon: teorias psicogenéticas em discussão. São Paulo: Summus, 14 ed., 1992.

**Darci Schnorrenberger**

e-mail: [darcis@celesc.com.br](mailto:darcis@celesc.com.br)

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, *et al. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IASB – *International Accounting Standards Board. International Accounting Standards - IAS 36 – Impairment of assets*. Emitido em 1998. e revisado em abril de 2000.

\_\_\_\_\_ - IAS 38 - *Intangible assets*. Julho de 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, *et al. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

LEV, Baruch. *Intangibles: management, measurement, and reporting*. Brookings Institution Press, Washington, D.C.. 2001.

\_\_\_\_\_. *A matemática da nova economia*. HSM management, Barueri, São Paulo, n. 20, p.34-40, mai./jun. 2000.

LOYOLA, Ivo Maurício Bettega de. *Marcas: Um Dos Ativos Mais Valiosos*. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, 56: 45-49, 1986

recursos das empresas: os ativos intangíveis – AIs. Eles buscaram esclarecer, à luz das normas contábeis, um assunto controverso e ao mesmo tempo crucial não só para a contabilidade, mas também para todo o mercado financeiro: a avaliação e reconhecimento dos Ativos Intangíveis.

Desta forma, por julgar estes ativos vitais para a competitividade e até continuidade das organizações, é que neste ensaio busca-se lançar um olhar sobre o assunto. Para tanto, serão analisadas as principais peculiaridades dos ativos intangíveis, bem como as orientações legais de alguns dos principais órgãos reguladores nacionais e internacionais, acerca do tratamento a ser dispensado a esses recursos pelas empresas.

Para alcançar este intuito o trabalho discorrerá rapidamente sobre as principais características, barreiras e limitações dos AIs para em seguida ingressar na seara das orientações legais bem como no tratamento contábil a ser a eles dispensado. Por fim, tecer-se-ão algumas considerações finais sobre o tema.

## CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS ATIVOS INTANGÍVEIS - AIs

Ao se manifestar sobre os AIs, Hendriksen e Breda (1999, p.402) asseveram que, para ser reconhecido, o ativo intangível deve corresponder à definição de um ativo, ser relevante, mensurável e ter valor preciso. Partindo dessas premissas, de fato fica muito difícil caracterizar e registrar um AIs nas Demonstrações Contábeis – DCs – tradicionais pois, habitualmente, eles possuem características bem dinâmicas e peculiares.

Por esta razão, defende-se neste ensaio que, para aprender a lidar adequadamente com o novo, é preciso quebrar paradigmas e até promover mudanças culturais. Nessa situação é inerente ao

ser humano apresentar resistências a qualquer situação sobre a qual ainda não tenha suficiente conhecimento e controle. Esta também é a tese de diversos pesquisadores, como Capra (1982 e 1996), Piaget e Vigotsky, abordados por Taille, Oliveira e Dantas (1992) e até mesmo Senge et al (1990 e 2000). Para eles, esse tipo de comportamento é natural e, à medida que as pessoas afetadas forem aprendendo mais sobre a situação e perceberem que não são uma ameaça e sim uma oportunidade, tenderão a sair de suas trincheiras e passarão a se envolver na busca do domínio e desenvolvimento dessas novas idéias.

Na arena empresarial acontece comportamento parecido. Ou seja, por puro desconhecimento acerca da maneira adequada para lidar com os AIs, tenta-se, quando muito, dispensar-lhes o mesmo tratamento dado aos Ativos Tangíveis. Postura esta, comprovada pelos fatos, desprovida de lógica e enganosa, simplesmente por estar descolada da realidade. Assim, por entender que tais recursos são diferentes, logo, necessitam de tratamentos distintos, é que na seqüência se discorrerá rapidamente sobre as principais características diferenciadoras entre os Ativos Tangíveis e os Intangíveis.

## ATIVOS INTANGÍVEIS SÃO DIFERENTES DOS TANGÍVEIS?

Buscar entender as diferenças e peculiaridades dos ativos intangíveis em relação aos tangíveis constitui-se no primeiro passo em direção a uma solução mais próxima à realidade. Neste sentido, ao investigar o assunto na literatura específica, constata-se que a maioria destaca seu potencial para criar valor, promover efeitos de rede e a sua capacidade de alavancar o retorno dos investimentos. A essas características, Lev (2001, p.21) acrescenta a excludabilidade parcial, o risco de insucesso ou

mais central nas empresas, na era do conhecimento e da informação. Esta tarefa é árdua e cheia de incertezas porém, os louros para quem encarar este desafio e dele sair vitorioso também são promissores.

### **Artigo recebido em maio de 2004 e aprovado para publicação em agosto de 2004.**

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL – Lei 6.404/76 – Lei das sociedades anônimas por ações. Saraiva, 12 ed., 1991.

CAPRA, Fritjof. A teia da vida. São Paulo: Cultrix. 1996.

\_\_\_\_\_. Ponto de mutação. São Paulo: Cultrix. 1982.

FASB – Financial Accounting Standards Board. FAS 2 – *Accounting for research end development costs.*. Setembro de 1974.

\_\_\_\_\_. SFAC 7 – *Using cash flow information and present value in accounting measurements.* Fevereiro de 2000.

\_\_\_\_\_. FAS 68 – *Research and development arrangements.* Setembro de 1982.

\_\_\_\_\_. FAS 142 – *Goodwill and other intangible assets.* Junho de 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade.* São Paulo, 1989, 385p. Tese de Doutorado em Contabilidade. Universidade de São Paulo.

anualmente, realize testes para verificar se o AI permanece com a expectativa de gerar benefícios futuros ou se há alteração para mais ou para menos. Com isto, toda alteração poderá ser captada e reconhecida no momento próprio.

Portanto, percebe-se a existência de divergência no entendimento sobre o tipo de tratamento contábil a ser dispensado aos ativos intangíveis. Isto é perfeitamente natural pois, conforme discutido ao longo deste e em outros ensaios, existe uma enorme dificuldade até em identificar quais são esses ativos bem como em mensurá-los, atividades que são anteriores à discussão do tratamento contábil a ser dispensado aos ativos intangíveis.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste ensaio observou-se que os ativos intangíveis são de difícil identificação e mensuração. Constatou-se também que estas, aliadas às resistências de algumas categorias ou grupos econômicos, constituem-se em algumas das razões pelas quais seu importante e representativo valor para o patrimônio e gestão das organizações não é evidenciado.

Notou-se que não só no Brasil, como também em sociedades onde o conhecimento científico encontra-se em estágios mais avançados, particularmente em relação aos estudos sobre os intangíveis, como os Estados Unidos e a Inglaterra, o tratamento dado a esses ativos não é adequado. Entretanto, entende-se que tal fato decorre da subjetividade e dificuldade em identificá-los e mensurá-los individualmente. Ou seja, tanto o meio científico quanto o empresarial carecem de repostas a questões do tipo: quais são e como mensurar e reter os ativos intangíveis nas organizações? São perguntas atualmente sem repostas definitivas, apesar do elevado nível de esforços empreendidos nessa área. No entanto, apesar dos poucos avanços, é preciso que a comunidade científica continue buscando repostas. Isto porque esses ativos exercem um papel cada vez

fraude inerente e peculiaridades que tornam quase impossível a generalização do uso e tratamento desses ativos.

Pode-se apontar uma série de outras diferenças-chave. Dentre elas, destacam-se: i) - a limitação quanto ao uso, ou seja, enquanto os ativos tangíveis são de uso exclusivo e limitado, os intangíveis podem ser utilizados por um grande número de pessoas simultaneamente, sem diminuir seu valor; muito pelo contrário. Esta característica lhes confere uma perspectiva de crescimento e geração de retorno exponencial; ii) a inexistência de exaustão dos bens, ou seja, enquanto os bens tangíveis se desgastam pelo uso, os intangíveis aumentam de valor. Esta opinião é comungada por Stewart (1998, p.152-154), ao aduzir que os bens econômicos convencionais aumentam seu valor à medida que ficam mais raros. Por outro lado, a maioria dos AIs, em especial o conhecimento, percorre o caminho inverso. Este incremento decorre do efeito multiplicador de sucessivos processos de construção e desconstrução do conhecimento, característico desses ativos; iii) os gastos incrementais para produção de uma unidade adicional nos ativos tangíveis são similares aos da primeira unidade, ao passo que nos intangíveis este gasto é mínimo; com isto, constata-se que o custo dos AIs está concentrado na criação e desenvolvimento e não na multiplicação. Assim, a demanda por investimentos habitualmente é elevada no início, com expectativa de retorno pequena. À medida que se aproximam da conclusão e aprovação, os gastos incrementais decrescem e as expectativas de retorno aumentam exponencialmente. Isto confirma o que Lev (2000, p.36 e 2001, p.39-42), coloca ao afirmar que as chances de determinado produto/serviço alcançar o estrelato ou de tornar-se um estrondoso fracasso são muito maiores nos ativos intangíveis. Ele assevera contudo que nem todo risco é ruim e que mesmo não sendo coroado de pleno êxito, um investimento no desenvolvimento de AIs não está totalmente perdido. Isto porque ele constituirá pano de fundo para outras pesquisas, ou seja, terá gerado aprendizado, conhecimento e valor, tanto para as pessoas

envolvidas no processo quanto para a organização que elas representam, alavancando novas oportunidades; iv) o mercado potencial dos ativos tangíveis é limitado à existência de matéria-prima, capacidade produtiva e de distribuição e disponibilidade de recursos para sua produção e aquisição, enquanto que os intangíveis, devido às características de gastos incrementais mínimos e dos efeitos de rede, têm como limite o tamanho do mercado; e, v) nos ativos tangíveis o acesso, uso e controle são facilmente obtidos, enquanto que nos intangíveis isto não se verifica. Só para ilustrar esta assertiva o Dr. Leonard Nakamura, economista sênior do Federal Reserve Philadelphia, afirma que as perdas anuais das empresas americanas decorrentes de apropriações indebitas de AIs (roubo de segredos, infração de patentes, engenharia reversa,...) atingem US\$250 bilhões (STEWART, 2002, p.35).

Além destas características diferenciadoras dos ativos tangíveis e intangíveis, pode-se, ainda, adotar a perspectiva da criação de valor. Neste ponto, Kaplan e Norton (2004, p.31-32), apontam mais quatro diferenças: 1a - a criação de valor é indireta; 2a - o valor é contextual, ou seja, depende do alinhamento com a estratégia; 3a - o valor é potencial, uma vez que os gastos de desenvolvimento ou criação não são apropriados para identificar seu valor. Se os AIs forem alavancados com uma estrutura que permita seu desenvolvimento alinhado com a estratégia, seu valor será enorme, do contrário, poderá ser praticamente zero; e, 4a - eles atuam em conjunto pois seu valor emerge de uma combinação eficaz entre outros ativos, tangíveis e intangíveis.

Ao analisar as diferenças supra destacadas, percebe-se que não se constituem apenas de diferenças semânticas. Representam, sim, uma nova filosofia e para gerenciá-las faz-se necessária uma mudança profunda nos procedimentos tradicionais dispensados aos ativos tangíveis. Requerem quebra de paradigmas e até mudanças culturais nas organizações.

omissão os vanguardistas da área, acredita-se que em breve o espaço e contribuição desta ciência para a gestão de um negócio vá ser ocupado por outras áreas do conhecimento. Áreas estas que não só acreditam ser possível realizar essa tarefa, como já estão pesquisando intensivamente nesta linha.

Ao se manifestar sobre o tempo de vida útil dos AIs capitalizáveis, o IASB entende que eles não possam extrapolar 20 anos a contar da data em que ficaram à disposição para o uso. Porém, abre a possibilidade para a empresa que julgar que esse período deva ser superior poder estendê-lo mediante a realização de testes de recuperação anuais para comprovar sua tese. Semelhantemente ao que acontece com as orientações relativas aos gastos com P&D, o FASB também adota procedimentos idênticos aos do IASC. As divergências acontecem quanto à extensão do tempo para a amortização que, nas normas americanas, pode ser de até 40 anos.

Por fim, a exemplo da orientação dada para o tratamento contábil dos gastos com P&D, a Lei 6.404/76 e o IBRACON, através do pronunciamento VII, defendem que, como regra geral, deverão ser capitalizados, no ativo diferido, os gastos que irão contribuir para a geração de receitas por mais de um exercício social - art. 179, inc. V da Lei 6.404/76. Como exemplos desse tipo de ativos pode-se destacar os gastos com organização, estudos e projetos; despesas pré-operacionais; P&D; e despesas com reorganização e reestruturação. Esses ativos devem ser registrados pelo valor dos gastos e amortizados pelo período em que se espera obter o retorno do investimento. Esta amortização deverá ser realizada num período não inferior a cinco e nem superior a dez anos. Porém, em se constatando a interrupção da expectativa de retorno original, o saldo deverá ser imediatamente baixado para o resultado, como perda

Apesar de julgar temerário o estabelecimento de prazos de validade para esses ativos, acredita-se que essa orientação tenha como ponto forte a brecha deixada para que a empresa,

sem substância física. Diante disto, novamente tentando atribuir-lhe uma roupagem de ativo tangível, sua orientação é de que os AIs desta rubrica devam ser registrados pelo valor de custo se e somente se: i – existir perspectiva clara de geração de benefícios econômicos no futuro; e, ii – o seu custo puder ser mensurado com segurança.

Diante dessas restrições, fica bastante evidente que, apesar de parecer liberal no sentido de permitir o reconhecimento e registro dos AIs, o IASB limita sensivelmente o universo de AIs passíveis de serem capitalizados. Isto porque, nem a identificação da expectativa de geração de benefícios econômicos e, muito menos, a segurança na mensuração do seu valor são tarefas fáceis de serem realizadas, principalmente nos AIs gerados internamente.

Assim, o campo potencial para gerar AIs capitalizáveis quase se restringe àqueles adquiridos de terceiros. Entende-se que isto seja, no mínimo, uma grande lacuna a ser preenchida pois a grande maioria deste tipo de ativos é gerada internamente. Neste sentido, o próprio IASB assevera que itens como o fundo de comércio, marcas e patentes, direitos autorais, lista de clientes e outros ativos que tenham sido gerados internamente não podem ser considerados ativos e, conseqüentemente, não podem ser capitalizados.

Tendo em mente que a orientação predominante ao longo dos últimos séculos tem sido a busca da certeza e do ótimo através da matemática e da estatística, o pronunciamento do IASB encontra solo fértil para se sustentar. Porém, há de se convir que, independentemente de ser fácil, difícil, possível ou impossível avaliar aqueles itens por esses ramos da ciência, o mercado atribui-lhes valor. E em alguns casos, muito mais do que aos ativos “quantificáveis”. Diante disto defende-se, neste ensaio, que tais recursos devam ser primeiramente identificados para, em seguida, serem mensurados e até avaliados. Ou seja, defende-se que o simples fato de serem de difícil mensuração ou avaliação não justifica que a ciência contábil os ignore. Se optarem pela

## TIPOS DE ATIVOS INTANGÍVEIS E TRATAMENTOS

Para que uma organização possa atuar de maneira focada naquilo que lhe interessa, ela precisa conhecer quais são seus ativos e a contribuição de cada um dos elementos formadores do seu desempenho. Assim, como os AIs, em grande parte das organizações, constituem-se em elementos-chave, conhecer quais os principais tipos de AIs existentes na empresa também é de fundamental importância.

Partindo deste pressuposto, ao lançar um olhar no projeto de reformulação da Lei 6.404/76 (Projeto Lei 3.741/00), constata-se que ele prevê que no ativo intangível sejam classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com esta finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido a título oneroso.

Conforme destacado no parágrafo anterior, houve preocupação por parte dos autores do Projeto de Lei em incluir nesse grupo o fundo de comércio adquirido com ônus para a empresa. No entanto, as riquezas geradas internamente continuam sem receber o merecido reconhecimento legal.

Por seu turno, Schmidt e Santos (2002, p.14-15) ingressam no campo da listagem dos principais ou mais comuns AIs existentes nas organizações. Nesta linha, asseveram que podem ser considerados os seguintes tipos de elementos: gastos com implantação e pré-operacionais; marcas e nomes de produtos; gastos com pesquisa e desenvolvimento; goodwill; direitos autorais; patentes; franquias; desenvolvimento de softwares; licenças; matrizes de gravação; e certos investimentos de longo prazo.

Ao analisar esta relação de potenciais AIs passíveis de capitalização, percebe-se que alguns não são reconhecidos pelas normas contábeis. Além disto, fica evidente também a ausência de preocupação com aspectos cruciais para o sucesso empresarial

como, por exemplo, os recursos humanos, os processos, as relações com os clientes, fornecedores e sociedade, entre outros.

Por seu turno, Hendriksen & Breda (1999, p.388) defendem que os ativos intangíveis podem ser classificados conforme ilustrado no Quadro 1.

INTANGÍVEIS	
<u>Intangíveis Tradicionais</u>	<u>Despesas Diferidas</u>
Nomes de produtos	Propaganda e promoção
Direitos de Autoria	Adiantamentos a autores
Compromissos de não concorrer	Gastos de desenvolvimento de <i>software</i>
Franquias	Gastos de emissão de títulos de dívida
	Gastos judiciais
<u>Interesses Futuros</u>	Pesquisa de marketing
<u>Goodwill</u>	Gastos de organização
Licenças	Gastos pré-operacionais
Direitos de operação	Gastos de mudança
Patentes	Reparos
Matrizes de gravação	Gastos de pesquisa e desenvolvimento
Processos secretos	Gastos de instalação
Marcas de comércio	Gastos de treinamento
Marcas de produtos	

**Quadro 1- Intangíveis Classificação**

Fonte: Hendriksen & Breda (1999, p.389).

Em suma, independentemente de quais sejam os AIs mais comuns ou sua classificação, entende-se que é chegado o momento para que todos os envolvidos, seja como geradores da informação ou como usuários, atentem para a importância de conhecer quais os AIs das organizações. Somente depois de conhecidos é que poderão ser mensurados. Este é o foco do tópico seguinte.

#### ASPECTOS A CONSIDERAR NA MENSURAÇÃO DOS AIs

Antes de efetivamente discutir maneiras de mensurar, é preciso entender o que este termo representa. Guerreiro (1989, p.80) defende que a mensuração consiste num conjunto de

no futuro para a geração de caixa, ao invés de ativá-los, a legislação recomenda sua classificação e registro como despesas do período em que foram incorridas. Tudo em nome dos princípios contábeis geralmente aceitos e, por sinal, muito válidos para os ativos tangíveis, porém, incapazes de captar e orientar adequadamente acerca do valor e tratamento desta nova natureza de recursos. Ou seja, defende-se que para o registro, controle e gerenciamento dos AIs, deva-se romper os paradigmas estabelecidos, aceitos e válidos para os ativos tangíveis e imergir numa nova cultura.

Por fim, a Lei 6.404/76 e o IBRACON, através de seu pronunciamento VII, asseveram que as despesas com P&D que irão contribuir na geração de receitas por mais de um exercício social podem ser capitalizadas como ativos diferidos. As demais devem ser reconhecidas como despesas do período em que foram incorridas. Assim, mesmo nos casos de diferimento dos referidos gastos, este deve ser realizado pelo custo, deduzido da amortização acumulada e a amortização total deve acontecer num período mínimo de cinco, e máximo dez, anos. Cabe destacar que caso se constate que a expectativa de retornos esperada não mais se concretizará, o saldo ainda diferido deverá ser imediatamente baixado e reconhecido como perda do período.

Esta postura, apesar de ainda não se constituir numa primazia de orientação, certamente já se encontra mais evoluída e apropriada para lidar com as peculiaridades desses ativos. Com o tempo e muita pesquisa o entendimento será alcançado e mais esta etapa será cumprida.

#### REGISTRO DAS "DESPESAS" OU "RIQUEZAS FUTURAS"

#### DOS DEMAIS AIs

O IASB, através dos IAS nos 36 e 38, e SIC no 6, defende que intangível é um ativo não monetário, identificável e

## REGISTRO DAS “DESPESAS” COM P&amp;D

O IASB, através dos IAS nos 36 e 38, defende a idéia de que pesquisa é a investigação original e planejada para obter novos conhecimentos. Logo, os gastos desta natureza devem ser reconhecidos como redutores do resultado no momento em que forem incorridos. Nesta linha, eles defendem que o desenvolvimento é a aplicação das descobertas feitas através da pesquisa, resultando num novo produto ou material ou na sua melhoria. Logo, estes gastos também devem ser reconhecidos como despesas do período em que foram incorridos.

Para que os gastos incorridos em P&D possam ser capitalizados os IAS em destaque estabelecem um conjunto de critérios a serem atendidos, a saber: i – o produto ou processo deve ser claramente definido e os gastos devem a ele ser diretamente alocáveis; ii – a viabilidade técnica já deve ter sido avaliada e aprovada; iii – deve haver uma manifestação clara da direção da empresa no sentido de utilizar em seu dia-a-dia ou explorar comercialmente os frutos dele resultantes; iv – o mercado potencial ou usuários devem estar claramente identificados; e, v – deve existir estrutura apropriada para desenvolver todo o projeto, desde sua concepção até a comercialização. Mesmo assim, quando forem diferidos os gastos com o desenvolvimento de algum produto ou processo novo, este valor deve ser limitado às expectativas de retorno e de vida útil.

Por sua vez, o FASB, através dos FAS nos 2 e 68, adota definições idênticas às do IASB para o P&D, bem como o tratamento contábil a ser dispensado. Desta forma, para o FASB, à exceção de certos programas de computador desenvolvidos internamente, todos os gastos de P&D devem ser registrados no resultado por ocasião de sua ocorrência.

Esta orientação claramente depõe contra o momento em que a riqueza é gerada. Ou seja, enquanto estão sendo realizados investimentos para estimular e gerar novos ativos que contribuirão

procedimentos que atribui números a objetos e eventos, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade, com o objetivo de prover informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas para os tomadores de decisões. É importante que se tenha em mente que toda mensuração traz consigo um grau de imprecisão, que no intangível tende a ser maior pelo seu grau de subjetividade. Por esta razão Larson, citado por Guerreiro (1989), defende que a mensuração “Nada mais é do que aproximação.” Apesar disto, entende-se que, depois de conhecidos, as empresas devam empreender esforços no sentido de buscar avaliar seus intangíveis ou, pelo menos, mensurá-los.

Cabe, porém, definir os critérios que serão utilizados. Eles, muito provavelmente, estarão ligados aos objetivos da empresa, bem como à sua expectativa de continuidade. Nesta linha, Iudícibus (2000) assevera que o problema consiste em “traduzir” os potenciais de serviços em “reais equivalentes”. Neste sentido, o Comitê da American Accounting Association – AAA, dá o primeiro passo definindo que “conceitualmente, a medida de valor de um ativo é a soma dos preços futuros de mercado dos fluxos de serviços a serem obtidos, descontados pela probabilidade de ocorrência e pelo fator juro, a seus valores atuais”.

Por entenderem que se trata de um conceito um tanto abstrato e com bases limitadas para quantificação, Schmidt e Santos (2002, p.17) defendem que o custo de um AI é o seu preço de compra, mais todos os impostos não recuperáveis, incidentes sobre a compra, bem como as despesas necessárias à colocação do ativo em uso. Nesta mesma linha, os mentores do Accounting Research Study - ARS 3, citado por Hendriksen & Breda (1999, p.391), asseveram que “esses itens são de avaliação notoriamente difícil, e por isto talvez devam ser registrados pelo custo de aquisição na ausência de evidências convincentes de que seu valor é significativamente diferente”.

Percebe-se aqui, novamente um enfoque voltado aos AIs adquiridos e fortemente carregados de características tangíveis. Porém, independentemente das mais diversas opiniões acerca do tema, o importante é que ele esteja em pauta, fato que evidencia a preocupação da classe com o assunto. Ao longo das discussões e interações desses profissionais, acredita-se que seja possível chegar a uma solução negociada e que atenda aos interesses comuns. Para tanto, é preciso continuar pesquisando.

## ORIENTAÇÕES GERAIS SOBRE O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS AIs

De acordo com Schmidt et al (2004, p.75), antes do pronunciamento do FAS no 142-01, o entendimento relativo aos ativos intangíveis era que eles tinham vida útil de no máximo 40 anos. Logo, deveriam ser amortizados e reconhecidos no resultado contábil neste tempo. Atualmente, a orientação dada induz ao entendimento de que a vida útil dos AIs é indefinida, quando não, muitas vezes, infinita<sup>1</sup>. Com isto, entende-se que eles não devam ser amortizados linearmente. Por outro lado, deve ser realizado, anualmente, um teste para verificar se houve alterações, para mais ou para menos, de sua utilidade.

No contraponto desta linha de argumentação encontram-se os defensores da idéia de que esses recursos, por um lado, possuem baixo custo de multiplicação e que isso aumenta seu valor. Defendem também que, da mesma forma como são criados, eles podem ser rápida e facilmente destruídos: basta ocorrer uma engenharia reversa bem coordenada e um recurso intangível pode

<sup>1</sup> Para efeitos deste artigo, a vida útil de um ativo intangível será entendida como infinita quando for julgado inesgotável. Por outro lado, será considerado como sendo de vida útil indefinida aquele AI sobre o qual é consenso que sua vida útil é finita sem, no entanto, conhecer-se ao certo a sua extensão.

## CONTABILIZAÇÃO

Ao investigar acerca da contabilização dos ativos intangíveis, percebe-se a existência de um misto de dúvida com tentativas de padronização. Nesta linha, de um lado encontra-se Marion (1995), ao afirmar que por se tratar de algo “intangível”, qualquer método utilizado para avaliação ganha caráter subjetivo. Este argumento parece razoável, pois realmente é difícil definir o valor de um ativo intangível para uma empresa. Esta também se constitui na opinião de Loyola (1986), ao asseverar que marcas e patentes possuem figuras juridicamente distintas, logo, não podem receber o mesmo tratamento contábil.

Por outro lado, numa tentativa de padronizar o tratamento contábil a ser dispensado a esses ativos, a Lei nº 6.404/76, em seu artigo 179, inciso IV, determina que devem ser classificados no Ativo Imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção da atividade da empresa ou exercício com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”. Na prática constata-se que habitualmente utiliza-se uma única conta para fazer os registros. Em defesa desta prática, Iudícibus et al (1995) asseveram que esta conta normalmente tem valor pequeno comparativamente com as demais contas de imobilizado. Isto porque o registro é feito pelo custo de aquisição e não pelo valor de mercado. Esta postura transfere maior tangibilidade a estes ativos, porém, distorce seu valor informacional pois o seu valor não reside nas propriedades físicas e, sim, no potencial contributivo futuro e no direito de sua exploração. Apesar disso, lançar-se-á um olhar sobre as orientações legais relativas aos tratamentos a serem dispensados a esses ativos. Para tanto, eles serão segregados em dois grupos: o das “despesas” com P&D e os demais AIs das organizações.

valor de mercado justo. Desta forma, deduz-se que quando o valor contábil não for recuperável na sua totalidade e exceder o valor justo, a diferença deve ser reconhecida como perda. Por outro lado, quando o valor contábil for inferior ao valor justo, deve ser registrado como ganho. Assim, feito este ajuste, a nova base contábil passará a ser o valor justo, e sobre ela incidirá a amortização.

Mas, mesmo concluindo que se trata de um AI e que deve ser registrado como tal, ainda prevalecem dúvidas quanto ao grupo contábil em que deve ser registrado. Tanto isto é verdade que na Lei 6.404/76, não se encontra nenhum grupo ou subgrupo específico para a evidenciação dos intangíveis. Estes estão espalhados dentro de vários grupos no plano de contas, sendo classificados no ativo, em despesas ou em custos, conforme ilustra o Quadro 2.

CONTAS DO PLANO DE CONTAS	GRUPO DO ATIVO
Ágio ou deságio nos investimentos causados por fundos de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.	Permanente – Investimentos
Marcas, direitos ou patentes industriais	Permanente – Imobilizado
Benfeitorias em propriedades arrendadas	Permanente – Imobilizado
Estudos, projetos e detalhamentos	Diferido
Treinamento de pessoal	Custos de produção – gastos indiretos
Franquias	Despesas operacionais
Recrutamento e seleção	Custos de produção – gastos indiretos

#### QUADRO 2 O Intangível no Plano de Contas

Fonte: Adaptado de Iudicibus et al, 1995.

Conforme pode-se constatar no quadro acima, já existe alguma previsão para contemplar alguns dos AIs gerados internamente. Porém, prevalece o grande problema de que mesmo estes poucos ainda são valorados e registrados pela quantidade de unidades monetárias despendidas. De qualquer forma, já se constitui num avanço porém, é preciso avançar mais nesta seara.

perder totalmente seu valor, simplesmente por ter sido substituído por outro mais evoluído. Isto denota a importância não só de desenvolver AIs novos, como também de encontrar maneiras eficazes de retê-los nas organizações.

Voltando à discussão da mensuração, constata-se que um dos aspectos tratados nas orientações do FASB é que os AIs devem ser mensurados e reconhecidos pelo valor justo. Neste sentido, o International Accounting Standards Board – IASB, através do IAS 38-2000, define o valor justo como sendo o valor pelo qual um ativo ou passivo possa ser trocado ou adquirido, numa transação sem favorecimentos, desde que haja amplo conhecimento e disposição dos envolvidos no negócio. Em termos práticos, muitas vezes o valor justo é entendido como sendo o custo de reposição do bem.

Por sua vez, o FASB, através do parágrafo 24 do FAS no 142-2001, defende que a utilização de um método de fluxo de caixa descontado é a técnica mais apropriada para definir o valor justo de um grupo de ativos líquidos. Ele avança no tema e aponta duas abordagens mais recomendadas: a do fluxo de caixa esperado; e a tradicional – especialmente útil para as mensurações em que os ativos/passivos possam ser observados e comparados no mercado.

Apesar de ser uma definição muito útil e aceita no meio, seu alcance é limitado pois reporta-se apenas a bens adquiridos e que possam ser comparados ou substituídos por similares. Assim, por entender que as características dos ativos intangíveis realmente úteis e importantes não se enquadram nesta classificação, julga-se a definição de valor justo imprópria para mensurar grande parte dos AIs, especialmente aqueles gerados internamente.

O aspecto relativo ao tratamento a ser dispensado, tanto na mensuração quanto no registro dos AIs gerados internamente, ainda carece de muitos estudos e de uma regulação mais adequada. Ao reportar-se ao tratamento a ser dispensado aos gastos

incorridos no desenvolvimento, manutenção ou restauração interna de AI's, o FAS 142/01, em seu parágrafo 10, orienta que o procedimento a ser adotado seja o registro como despesas do período em que foram incorridas. Esta orientação deixa claro que a legislação, por enquanto, está apenas preocupada em reconhecer os AIs adquiridos e não os gerados internamente. Isto, de certa forma, denota um certo antagonismo com os discursos encontrados em congressos e obras publicadas, de que o maior patrimônio das empresas são as pessoas, seus clientes e sua infraestrutura. Oras, se este discurso de fato tem um fundo de verdade, como pode a legislação julgar adequado e orientar, e as empresas aceitar, a determinação de que as pessoas, os processos e relacionamentos internos e externos, ou seja, todas as riquezas criadas e desenvolvidas internamente, sejam reconhecidos tão-somente como despesas do período em que foram incorridos e ainda pelo dinheiro gasto para desenvolvê-los? Sabe-se que, em muitos casos, estes são os recursos determinantes para o sucesso ou fracasso de um empreendimento. Logo, de maneira alguma deveriam ser simplesmente tratados como gastos do período que, uma vez ocorrido o fato gerador e realizado o desembolso, deixam de existir na empresa pois já foram “descarregados” no resultado.

Por outro lado, reconhece-se que há uma grande lacuna a ser preenchida na busca do tratamento contábil “adequado” a ser dispensado ao tema. Estas lacunas vão desde resistências de diversos órgãos e blocos econômicos que obtêm vantagens com a atual estrutura, perpassam a necessidade de novos conhecimentos para lhes dar um tratamento adequado e avançam na arena da fragilidade das abordagens de mensuração e avaliação atualmente existentes, abrindo um espaço perigoso para “profissionais” ou empresas com posturas éticas duvidosas legislarem em causa própria.

Porém, mesmo diante desta encruzilhada na qual, reconhece-se, não é fácil decidir o rumo a seguir, defende-se que o enfoque deva ser o do estudo intenso desses aspectos para que se

consiga desenvolver uma massa crítica sobre o tema que permita um posicionamento à luz da razoabilidade e em benefício da ciência contábil, e não de algumas pessoas ou grupos econômicos que têm acesso privilegiado às informações, em detrimento da sociedade.

Quando o assunto evolui para a discussão da expectativa de retornos sobre um AI pela empresa entram na arena vários aspectos. Quanto à determinação da vida útil de um AI, o FAS 142/2001 afirma, em seu parágrafo 11, que quando a vida útil for finita, o AI é amortizado. Por outro lado, quando for infinita, ele não é amortizado. Esta orientação denota que, depois de ter passado pelo crivo muito forte e direcionado aos AIs adquiridos, ele ainda deve passar pelo teste da estipulação da vida útil. Talvez isto decorra do fato de que a amortização tenha impacto redutor no resultado e, conseqüentemente, no Imposto de Renda e na Contribuição Social das empresas. Talvez esta seja uma das razões da tendência verificada na legislação de não estimar a vida útil dos AIs.

Schmidt e Santos (2002, p.19-20), no entanto, destacam aspectos a serem considerados para estimar a vida útil de um AI, a saber: expectativas de uso pela empresa e de vida útil de ativos similares; restrições legais e contratuais; efeitos de obsolescência, demanda ou produtos alternativos; e a expectativa de gastos futuros com o ativo intangível em análise. Assim, se passar por mais este teste, um ativo intangível deve ser registrado no diferido e amortizado pelo método linear em consonância com a vida útil estimada. Caso o bem tenha vida útil finita sem, no entanto, se conhecer exatamente esse tempo, deve-se utilizar, para efeitos de amortização, a melhor estimativa possível de vida útil. Porém, por tratar-se de um ativo com diversas peculiaridades e por ter sua vida útil e valor estimados, pode ocorrer que um desses aspectos necessite de revisão. Neste sentido, o parágrafo 15, do pronunciamento FAS 142/2001, orienta que as variações de um AI devem ser reconhecidas quando o valor contábil divergir do