

ATIVOS INTANGÍVEIS – ANÁLISE DAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELOS FAS 141 E 142*

José Luiz dos Santos**

Paulo Schmidt***

Sinopse: Em um ambiente cada vez mais globalizado, o conhecimento e a aplicação da tecnologia da informação vêm impactando decisivamente nas estruturas organizacionais. Esse hiato tem crescido de forma assustadora, em função da relevância assumida pelos ativos intangíveis em relação aos ativos tangíveis na composição do patrimônio das entidades. Os principais fatores responsáveis por isso incluem as ondas de incorporações internacionais, o interesse por parte dos líderes de mercado em desenvolverem ou adquirirem marcas famosas, a expansão do setor de serviços por todo o globo, a velocidade e a extensão da mudança tecnológica. Diante disso, alterações em termos de mensuração e contabilização de intangíveis são imprescindíveis. Justamente por isto, em 30 de junho de 2001 as normas norte-americanas foram alteradas. Este artigo tem por objetivo apresentar as principais alterações introduzidas pelos FAS n.º 141 e 142. Finalmente são levantadas algumas conclusões.

Palavras-chave: Ativos intangíveis. Valor justo. Vida útil. Combinação de negócios.

Abstract: In an environment each globalized time more, the knowledge and the application of the technology of the information comes impactando decisively in the organizationais structures. This hiato has grown of frightful form, in function of the relevance assumed for the intangible assets in relation to the tangible assets in the composition of the equity of the entities. The main responsible factors therefore include the waves of international incorporations, the interest on the part of the leaders of market in developing or acquiring famous marks, the expansion of the sector of services for all the globe, the speed and the extension of the technological change. Ahead of this, alterations in mensuração terms and accounting of intangible are essential. Exactly by this, in 30 of June of 2001 the North American norms had been modified. This article has for objective to present the main alterations introduced for the FAS n.º 141 and 142. Finally some conclusions are raised.

Key word: Intangible assets. Fair value. Useful life. Business combination.

** Doutorando em Economia pelo PPGE/UFRGS. Professor do Curso de Especialização em Controladoria do NECON/UFRGS. Professor da Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas São Judas Tadeu. (joseluiz@grupointegral.com.br).

*** Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (pschmidt@ufrgs.br).

1 INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje, vivencia-se um fenômeno que é a síntese de inúmeras transformações pelas quais vêm passando a sociedade e a economia mundial, em especial nas duas últimas décadas, que está criando uma interdependência entre mercados e países: é a chamada globalização da economia. Essa globalização só foi possível devido ao avanço da tecnologia da informação e das telecomunicações que estabeleceram um novo cenário no qual são impostas mudanças às organizações atuais a fim de que elas possam manter seus negócios.

Neste contexto internacional, inserem-se os Intangíveis, considerando, especialmente, o crescente aumento da materialidade de seus valores na composição do patrimônio das entidades. Deste cenário, resultam problemas de como as empresas devem tratar contabilmente seus intangíveis. Só o fato do interesse demonstrado por estudiosos da matéria, a variedade de opiniões emitidas e a extensão das discussões a seu respeito indicam a existência de um problema real a ser solucionado e também o vasto campo a ser desbravado.

Tendo em vista estes aspectos, este estudo apresenta a crescente importância que os intangíveis vêm assumindo no contexto atual e a necessidade de modificação da sua mensuração e contabilização a fim de atender ao principal objetivo da Contabilidade que é o de proporcionar uma informação útil aos seus usuários.

O propósito deste artigo consiste, então, na apresentação das principais alterações introduzidas pela contabilidade internacional, em especial os pronunciamentos FAS n.º 141 e 142 do Financial Accounting Standards Board - FASB, que alteraram significativamente as normas norte-americanas relativas a mensuração e contabilização dos ativos intangíveis, inclusive o Goodwill, bem como das operações de combinações de negócios.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DEFINIÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

O termo intangível vem do latim *tangere* ou tocar. Logo, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados, porque não possuem corpo físico. Contudo, a tentativa de relacionar a etimologia da palavra intangível à definição contábil dessa categoria não será exitosa, haja vista que muitos outros ativos não possuem tangibilidade e são classificados como se tangíveis fossem, tais como despesas antecipadas, duplicatas a receber, aplicações

financeiras etc. “Isto porque os contadores têm procurado limitar a definição de intangíveis restringindo-a a ativos não circulantes” conforme afirmam Hendriksen, Breda (1999, p.388).

Existem grandes discordâncias entre autores da Teoria da Contabilidade sobre a definição de intangível, a exemplo de Most (1977, p.165) e Hendriksen (1999, p.310). A complexidade dessa definição é tão abrangente a ponto de Martins (1972, p.53), ao abordar o assunto em sua tese de doutoramento, iniciar com “definição (ou falta de)”, indicando a inexistência de uma definição clara para intangíveis.

Uma das definições mais adequada, segundo teóricos da Contabilidade, é a de Kohler (apud IUDÍCIBUS, 1997, p. 203) que define intangível como “ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário”.

Diante disso, pode-se definir ativos intangíveis como sendo recursos incorpóreos controlados pela empresa capazes de produzir benefícios futuros.

2.2 DEFINIÇÃO DE GOODWILL

A definição de Goodwill, a sua natureza, a sua característica de não ser separável do negócio como um todo e o seu tratamento contábil estão entre os objetos de estudo mais difíceis e controvertidos da Teoria da Contabilidade. Corrobora esta afirmação Canning (1929, p.38), ao citar que:

Contadores, escritores de contabilidade, economistas, engenheiros e os tribunais, todos eles têm tentado definir Goodwill, discutir a sua natureza e propor formas de mensurá-lo. A mais surpreendente característica dessa imensa quantidade de estudos é o número e variedade de desacordos alcançados.

Percebe-se, nitidamente, que já em 1929, não obstante os inúmeros estudos e esforços despendidos, não havia sequer uma definição única do Goodwill. Essa situação perdura até hoje, haja vista que se pode encontrar referência a essa citação famosa de Canning em trabalhos como o de Catlett e Olson (1968, p. 9), Bedford (1970, p. 19) e Martins (1972, p. 57), somente para mencionar alguns estudiosos do assunto.

Essa situação ocorre porque o valor do Goodwill está intimamente relacionado a outros intangíveis, existindo uma tênue linha que o separa dos outros intangíveis.

Também é importante destacar que, o termo fundo de comércio foi utilizado durante muito tempo erroneamente como sinônimo de Goodwill. Contudo, segundo Martins (1972,

p.55), não se pode considerar verdadeira essa afirmativa, uma vez que esse ativo não se caracteriza realmente como um fundo, pois este se refere ao conjunto de recursos monetários usados como reserva ou para cobrir despesas extraordinárias e, além disso, o mesmo nem sempre é derivado ou relacionado com o comércio.

O Goodwill, segundo Iudícibus (1997, p.205), pode ser analisado sob as seguintes perspectivas:

- a) excesso de preço pago na compra de um negócio sobre o valor de mercado de seus ativos líquidos;
- b) nas consolidações, é o excesso de valor pago pela investidora por sua participação sobre os ativos da subsidiária;
- c) valor atual dos lucros futuros esperados, descontados por seus custos de oportunidade (Goodwill subjetivo).

Por conseguinte, Goodwill é aquela “mais valia” paga sobre o valor de mercado do patrimônio líquido das entidades adquiridas, devido a uma expectativa (subjetiva) de lucros futuros, em excesso de seus custos de oportunidade.

3 MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELOS STATEMENTS FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD - FAS N.º 141 E 142

3.1 DIFERENÇAS ENTRE O ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD - APB N.º 16 E O FAS N.º 141

O primeiro pronunciamento norte-americano que tratou de combinação de negócios e contabilização de intangíveis foram os APB nº 16 e 17. A principal diferença entre a opinião do APB nº 16 e o pronunciamento FAS nº 141 é relativa a abordagem utilizada na contabilização das combinações de negócios, que anteriormente eram contabilizados através de dois métodos: o método da comunhão de interesses e o método de compra. Combinação de negócios consiste em uma operação, amigável ou não, que engloba as operações de incorporação, fusão e a aquisição do controle acionário.

A partir da vigência do pronunciamento FAS nº 141, um único método de abordagem será usado nas combinações de negócios, pois o FASB concluiu que na essência todas as combinações de negócios são aquisições e, conseqüentemente, todas essas operações devem

ser contabilizadas da mesma maneira que outros ativos adquiridos, ou seja, com base no seu valor de troca.

Esse pronunciamento modifica a contabilização das combinações de negócios nos seguintes aspectos significativos:

- ele requer que todas as combinações de negócios sejam contabilizadas por um único método, o de compra;
- diferentemente da opinião APB n.º 16 que requeria o reconhecimento separado de ativos intangíveis que pudessem ser identificados e mensurados, mas não estabelecia critérios para tal, esse pronunciamento requer que eles sejam reconhecidos como um ativo separadamente do Goodwill, se ele encontra um dos seguintes critérios: o critério contratual ou legal e o critério de separabilidade;
- esse pronunciamento requer a evidenciação das principais razões para uma combinação de negócios e a alocação do preço de compra pago pelos ativos adquiridos e obrigações assumidas, nas principais rubricas do balanço patrimonial. Quando o valor do Goodwill e dos ativos intangíveis adquiridos são significativos em relação ao preço de compra pago, a evidenciação de outras informações sobre aqueles ativos é requerida, tais como o valor do Goodwill por segmento operacional e o valor do preço de compra atribuído para cada grupo principal de ativos intangíveis.

Anteriormente, na vigência do APB *opinion* n.º 16, as combinações de negócios eram contabilizadas usando o método de comunhão de interesses ou método de compra. O uso do método de comunhão de interesses era requerido quando uma série de critérios era encontrada; caso contrário, o método de compra era usado. Como esses critérios não distinguiam economicamente transações diferentes, combinações de negócios eram contabilizadas usando diferentes métodos e produzindo diferenças significativas na demonstração do resultado do exercício.

Os principais fatores que influenciaram esta mudança foram:

- a de que os analistas e outros usuários das demonstrações contábeis indicaram que a utilização de diferentes métodos de contabilização para combinações de negócios dificultava a comparação dos resultados contábeis das entidades;
- os usuários das informações contábeis também indicaram a necessidade de melhores informações sobre ativos intangíveis, porque estes ativos são recursos

econômicos cuja importância vem aumentando para as entidades e estava aumentando a proporção destes ativos adquiridos em muitas combinações de negócios. Neste contexto, torna-se relevante a utilização do método de compra;

- os gerentes da companhia indicaram que as diferenças entre o método de comunhão de interesses e o de compra para contabilização de combinações de negócios afetam a concorrência nos mercados de incorporações e aquisições de controle acionário.

3.2 DIFERENÇAS ENTRE O APB Nº 17 E O PRONUNCIAMENTO FAS Nº 142

O tratamento contábil dos ativos intangíveis, nas normas norte-americanas, era regulamentado pela opinião nº 17 do APB, contudo, em junho de 2001, a mesma foi substituída pelo pronunciamento nº 142. As principais diferenças entre estes pronunciamentos estão relacionadas a seguir.

A opinião nº 17 do APB presumia que o Goodwill e todos os outros ativos intangíveis perdiam a sua utilidade, ou seja, tinham vida útil finita, conseqüentemente seus valores deveriam ser amortizados na determinação do resultado líquido. Este pronunciamento também determinava um teto máximo de amortização arbitrária de 40 anos. O pronunciamento FAS nº 142 não presume que os ativos intangíveis percam utilidade. Ao invés disso, presume que o Goodwill e os demais ativos intangíveis possuem vida útil indefinida e não devem ser amortizados, mas deverão ser testados, no mínimo anualmente, para verificar se ocorreu perda de utilidade (teste de *impairment*).

O teste de *impairment* consiste na comparação entre o valor contábil do ativo intangível e o seu valor justo. Se o valor contábil excede o valor justo, uma perda por *impairment* será reconhecida, no valor do excesso.

Contudo, os ativos intangíveis que possuam vida útil finita continuarão a ser amortizados sobre suas vidas úteis, mas sem uma limitação a um teto máximo arbitrário, como era feito anteriormente em um prazo de 40 anos. O Goodwill será testado para verificação da perda de utilidade no máximo anualmente usando um processo de duas etapas, que inicia com a estimativa do valor justo da unidade relatada.

A primeira etapa do teste de *impairment* compara o valor justo do segmento operacional com o seu valor contábil, incluindo o Goodwill e visa identificar potenciais

perdas de utilidade. Caso o valor justo do segmento operacional exceda ao seu valor contábil, então a segunda etapa do teste de *impairment* não será necessária.

A segunda etapa do teste de *impairment* compara o valor justo do Goodwill do segmento operacional com o seu valor contábil e tem por objetivo mensurar o valor da perda, se houver. Se o valor contábil do Goodwill do segmento operacional exceder o valor justo implícito do Goodwill, uma perda por *impairment* será reconhecida e o seu valor será igual ao do excesso.

O pronunciamento FAS n° 142 também fornece um guia para testar os ativos intangíveis que não serão amortizados, para verificar a perda de utilidade, alterando, então, o procedimento anterior. Ativos intangíveis que não são amortizados deverão ser testados no mínimo anualmente através da comparação de seus valores justos com os valores contábeis registrados na contabilidade.

Também, diferentemente do APB n° 17, o pronunciamento FAS n.º 142 requer a evidenciação de informações sobre o Goodwill e outros intangíveis nos anos subseqüentes a sua aquisição. Esta evidenciação inclui informações sobre as mudanças no valor contábil do Goodwill de um período para o outro, o valor contábil dos ativos intangíveis divididos em classes, em função do ativo intangível ser sujeito à amortização ou não, e a despesa com amortização estimada para os próximos cinco anos.

As alterações introduzidas pelo pronunciamento FAS n° 142 trarão melhorias substanciais à informação financeira, porque as demonstrações contábeis das entidades que adquirem Goodwill e outros intangíveis irão refletir melhor a base econômica daqueles ativos. Disso resulta que os usuários das demonstrações contábeis terão melhor capacidade de entender os investimentos feitos naqueles ativos e o subseqüente desempenho daqueles investimentos.

Além disso, o aumento da evidenciação sobre o Goodwill e outros ativos intangíveis, após a sua aquisição, também fornecerá aos usuários melhor entendimento de suas expectativas sobre as mudanças ocorridas nestes ativos com o passar do tempo, conseqüentemente melhorando a capacidade de avaliar a sua lucratividade e fluxos de caixa futuros.

4 MÉTODO DE CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS

Conforme visto anteriormente, o pronunciamento FAS nº 141 tornou obrigatória a contabilização de todas as combinações de negócios através do método de compra.

Em decorrência disso, a aquisição de algumas, ou todas, as ações sem direito a voto em uma subsidiária, se adquiridas pela controladora, pela própria subsidiária (ações em tesouraria) ou outra empresa ligada, será contabilizada usando o método de compra, conforme dispõe o parágrafo 14 do pronunciamento FAS nº 141.

Os mesmos princípios contábeis serão aplicados na determinação do custo de ativos adquiridos individualmente, ativos adquiridos em grupo e aqueles adquiridos em uma combinação de negócios. O valor pago em dinheiro efetuado pela entidade investidora será usado para mensurar o custo de uma entidade adquirida.

Por outro lado, o valor justo de outros ativos recebidos será utilizado, tais como valores mobiliários ou propriedades e o valor justo de obrigações incorridas pela empresa investidora serão usados para mensurar o custo de uma entidade adquirida de acordo com o FAS nº 141. Na apuração do custo de uma entidade adquirida, segundo o FAS nº 141, em uma combinação de negócios, deve-se incluir somente os custos diretos. Já os custos indiretos e as despesas gerais em uma combinação de negócios serão registrados como despesas quando incorridas.

5 MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO

quantia pela qual o ativo ou passivo pode ser comprado ou vendido em uma transação atual entre partes dispostas a negociar, isto é, exceto em uma venda forçada ou liquidação.

Conseqüentemente, o valor justo de um segmento operacional refere-se ao valor pela qual a unidade de negócios, como um todo, pode ser comprada ou vendida em uma transação atual entre partes disposta a realizá-la.

A cotação do preço de compra em um mercado regular é a melhor evidência do valor justo e será usada como base de mensuração, se disponível. Contudo, se a cotação do preço de mercado de compra não está disponível, a estimativa do valor justo será baseada na melhor informação disponível, incluindo preços de ativos e passivos similares e o resultado do uso de outras técnicas de avaliação.

Segundo o FASB, a técnica do valor presente é freqüentemente a melhor técnica disponível para se estimar o valor justo de um grupo de ativos líquidos, a exemplo do segmento operacional.

Se a técnica do valor presente é usada para mensurar o valor justo, as estimativas de fluxos de caixa futuros utilizados devem ser consistentes com o objetivo de mensuração do valor justo. Estas estimativas de fluxo de caixa incorporarão as suposições que os participantes do mercado a utilizaram em suas estimativas de valor justo.

Contudo, segundo o FASB, se as informações não estão disponíveis a um custo e esforço razoáveis, uma entidade pode usar suas próprias suposições. Aqueles fluxos de caixa estimados serão baseados em uma razoável e suportável suposição que considerará todas as evidências disponíveis. O peso dado para a evidência será medido de acordo com a possibilidade de verificação objetiva da evidência.

O FAS nº 142 cita que uma estimativa de valor justo de um segmento operacional, em uma técnica de avaliação baseada em um fator multiplicador de ganhos, receitas ou medidas similares de desempenho podem ser usados, se a técnica é consistente com o objetivo de mensuração do valor justo.

O uso de fatores multiplicadores de ganhos ou receitas, na determinação do valor justo de um segmento operacional, pode ser apropriado, por exemplo, quando o valor justo de uma entidade, que tenha operações e características econômicas comparáveis, é observável e os fatores multiplicadores de entidades comparáveis sejam conhecidos.

Todavia, o uso de fatores multiplicativos não será apropriado em situações na qual as atividades ou operações de uma entidade para o qual os fatores multiplicativos conhecidos não são de natureza comparável, ou o escopo e o tamanho do segmento operacional são diferentes daquele para o qual o valor justo está sendo estimado.

6 APRESENTAÇÃO DOS INTANGÍVEIS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Todos os ativos intangíveis serão, no mínimo, agregados e apresentados como um item separado no balanço patrimonial. Contudo, este requerimento não se opõe à apresentação de ativos intangíveis individuais ou classes de ativos intangíveis em linhas separadas.

A despesa com amortização e perdas por *impairment* de ativos intangíveis será apresentada na demonstração do resultado, dentro do item operações em continuidade de forma apropriada para cada entidade.

7 ATIVOS INTANGÍVEIS ADQUIRIDOS SEPARADAMENTE

De acordo com o FAS nº 142, um ativo intangível que é adquirido individualmente, ou com um grupo de outros ativos, mas que não aqueles adquiridos em uma combinação de negócios, será inicialmente reconhecido como um ativo em separadamente do Goodwill e mensurado com base no seu valor justo.

O custo do grupo de ativos adquiridos na transação, exceto em uma combinação de negócios, será alocado aos ativos individuais adquiridos baseado no seu valor justo relativo e não gerará Goodwill. Já os ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios são inicialmente reconhecidos e mensurados de acordo com o pronunciamento FAS nº 141.

De acordo com o FAS n.º 142, os custos de desenvolvimento interno, manutenção, ou restauração de ativos intangíveis, inclusive o Goodwill, que não são especificamente identificáveis, com vida útil indeterminada, ou que aumentam com a continuidade do negócio e relacionam-se com a entidade como um todo, serão reconhecidos como despesas quando incorridos.

8 DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL DE UM ATIVO INTANGÍVEL

O FAS nº 142, determina que a contabilização de um ativo intangível é baseada em sua vida útil para fins da emissão de relatórios da entidade. Um ativo intangível com vida útil finita é amortizado e um ativo intangível com vida útil indefinida não é amortizado.

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

- a) a expectativa de uso do ativo pela entidade;

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

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

Além disso, Eggleston (2002, p.79) cita que quando os avaliadores determinam a vida útil de um intangível, eles deveriam considerar tanto os fatores contratuais quanto os econômicos, incluindo expectativa de demanda pela tecnologia, risco de obsolescência, ciclo operacional e o impacto na competitividade.

9 ATIVOS INTANGÍVEIS SUJEITOS A AMORTIZAÇÃO

O pronunciamento FAS nº 142 determina que um ativo intangível reconhecido será amortizado sobre a sua vida útil para fins de publicação da entidade, a menos que a mesma seja considerada indefinida.

Se um ativo intangível tiver uma vida útil finita, mas a extensão precisa desta vida útil não é conhecida, ele será amortizado sobre a melhor estimativa de sua vida útil. O método de

amortização refletirá o padrão na qual os benefícios econômicos do ativo intangível serão consumidos, ou de outra forma, utilizados. Se o padrão não puder ser confiavelmente determinado, o método de amortização em linha reta deverá ser usado.

Um ativo intangível não deve ser baixado ou registrado como despesa no período de aquisição, a menos que ele se deteriore durante este período. Contudo, o pronunciamento FAS 2 – *Accounting for Research and Development Costs*, define que o valor utilizado para adquirir um ativo intangível, que será utilizado em um projeto de pesquisa e desenvolvimento particular que não tenha usos futuros alternativos, deverá ser registrado como despesa na data da sua aquisição.

O valor de um ativo intangível que será amortizado será o valor inicialmente designado para o ativo menos qualquer valor residual. O valor residual de um ativo intangível será presumidamente zero, a menos que no final de sua vida útil se espere que o ativo continue a ter uma vida útil para outra entidade e:

- a) a entidade tenha uma promessa de terceiros para comprar o ativo no final de sua vida útil;
- b) o valor residual possa ser determinado pela existência de uma referência para a transação de troca, pela existência de um mercado para o ativo e exista uma expectativa que, ao final da vida útil do ativo, este mercado ainda exista.

Segundo o pronunciamento FAS nº 142, uma entidade avaliará a vida útil remanescente de um ativo intangível, que está sendo amortizado a cada período de publicação, para determinar se ocorreram eventos ou circunstâncias que tornem necessária a revisão do período de amortização remanescente.

No caso em que a estimativa de vida útil remanescente de um ativo intangível muda, o valor restante do mesmo será amortizado sobre esta nova vida útil remanescente revisada. Se um ativo intangível estiver sendo amortizado, e posteriormente for determinado que a sua vida útil é indefinida, o ativo será objeto do teste de *impairment*, ou seja, este ativo intangível que estava sendo amortizado, deverá ser contabilizado da mesma maneira que outros ativos intangíveis que não são sujeitos a amortização.

10 PERDA POR IMPAIRMENT DE INTANGÍVEIS QUE SOFREM AMORTIZAÇÃO

Uma perda por *impairment* será reconhecida se o valor contábil de um ativo intangível não for recuperável e o mesmo exceder o seu valor justo. Depois que a perda com o *impairment* for reconhecida, o valor contábil ajustado do ativo intangível será sua nova base de contabilização. Uma posterior reversão da perda com *impairment* reconhecida previamente é proibida.

11 ATIVOS INTANGÍVEIS NÃO SUJEITOS A AMORTIZAÇÃO

Nos casos em que um ativo intangível possuir vida útil indefinida não será amortizado, mas será testado anualmente para *impairment*. Uma entidade avaliará a vida útil remanescente de um ativo intangível, que não está sendo amortizado a cada período de publicação, para verificar se eventos e circunstâncias continuam a dar suporte a uma vida útil indefinida.

Na situação em que um ativo intangível que não estiver sendo amortizado, porém posteriormente for determinado que ele tenha vida útil finita, será aplicado o teste de *impairment*. Este ativo intangível será, então, amortizado proporcionalmente à sua vida útil remanescente estimada e contabilizado da mesma maneira que outros ativos intangíveis que são sujeitos a amortização.

12 PERDA POR IMPAIRMENT DE INTANGÍVEL NÃO SUJEITO A AMORTIZAÇÃO

Um ativo intangível, que não está sujeito a amortização, será testado anualmente para *impairment*, ou mais frequentemente, se eventos ou mudanças nas circunstâncias indicam que o ativo possa estar deteriorado.

O teste de *impairment* consistirá de uma comparação do valor justo do ativo intangível com o valor registrado na contabilidade. Se o valor contábil excede o valor justo, uma perda por *impairment* será reconhecida, no valor do excesso. Após o reconhecimento de uma perda com *impairment*, o valor ajustado do ativo intangível será a nova base contábil. Uma posterior reversão da perda com *impairment* previamente reconhecida é proibida.

13 ATIVOS INTANGÍVEIS ADQUIRIDOS EM UMA COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

Nas normas norte-americanas, um ativo intangível será reconhecido separadamente do Goodwill em uma combinação de negócios, quando o mesmo encontrar os seguintes critérios: legal ou contratual ou o critério da separabilidade.

13.1 CRITÉRIO LEGAL OU CONTRATUAL

Um ativo intangível será reconhecido separadamente do Goodwill se ele surgir através de um contrato ou outro direito legal, sem considerar se aqueles ativos são transferíveis ou separáveis da entidade adquirida ou de outros direitos e obrigações.

Esta situação pode ocorrer, por exemplo, nas seguintes hipóteses:

- uma entidade adquirida aluga instalações de uma fábrica em uma operação cujo contrato possui termos que são favoráveis em comparação com os preços de mercado. Mesmo que os termos do aluguel proibam a transferência do aluguel (através da venda ou sublocação), o valor que surge deste contrato de arrendamento operacional é um ativo intangível que encontra os critérios contratuais ou legais para reconhecimento separadamente do Goodwill, muito embora o contrato de aluguel não possa ser transferido;
- uma entidade adquirida que possui e opera uma usina de energia nuclear. A licença para operar uma usina de força é um ativo intangível que encontra os critérios legais ou contratuais para reconhecimento separadamente do Goodwill, mesmo que esta licença não possa ser vendida ou transferida separadamente da usina de força adquirida. Todavia, este pronunciamento não impede que uma entidade adquirida reconheça o valor justo de uma licença de operação e da usina de força como um único ativo para fins de publicação das demonstrações contábeis, desde que as suas vidas úteis sejam similares;
- uma entidade adquirida possui uma patente de tecnologia. Ela tem licença de uso exclusivo fora dos Estados Unidos, em troca deste uso a entidade recebe um percentual específico sobre a receita futura fora dos Estados Unidos. Tanto a patente de tecnologia quanto o contrato da licença a ela relacionada encontram o

critério legal ou contratual para reconhecimento separadamente do Goodwill, mesmo que não seja praticável vender ou trocar a patente e o contrato de licença a ela relacionada separadamente um do outro.

13.2 CRITÉRIO DA SEPARABILIDADE

Se um ativo intangível adquirido não surgir de um direito contratual ou legal, ele deverá ser reconhecido como um ativo separadamente do Goodwill, somente se ele é separável, isto é, se ele puder ser separado ou dividido da entidade adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado.

O FASB entende que as transações de troca fornecem evidências de que um ativo intangível é separável de uma entidade adquirida e pode fornecer informações a serem utilizadas para estimar seu valor justo.

Um ativo intangível adquirido encontra o critério de separabilidade se existirem evidências de transações de troca para o ativo que está sendo mensurado ou de um ativo similar (mesmo se estas transações de troca não forem freqüentes e a entidade adquirida tome parte nelas ou não). Por exemplo, relações de assinantes e clientes são freqüentemente alugadas e então encontram o critério de separabilidade.

Mesmo se uma entidade acreditar que sua relação de clientes tem características diferentes de outras relações de clientes, considerando que as mesmas são freqüentemente alugada, normalmente isto significa que a relação de clientes da entidade adquirida encontra o critério de separabilidade.

Um ativo intangível que encontra o critério de separabilidade será reconhecido separadamente do Goodwill, mesmo que a entidade adquirente não tenha a intenção de vendê-lo, alugá-lo ou de outra forma trocar o ativo. O critério de separabilidade é encontrado porque o ativo é capaz de ser separado da entidade adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou de outra forma trocado por alguma coisa. Por exemplo, como uma relação de clientes adquirida é capaz de ser alugada, ela encontra o critério de separabilidade, independentemente da intenção por parte da empresa adquirente de alugá-la ou não.

Existem muitos ativos intangíveis que encontram os critérios de reconhecimento como um ativo separável. A seguir estão ilustrados os principais itens que encontram os critérios de reconhecimento separadamente de Goodwill, não obstante, outros ativos intangíveis, que não os relacionados a seguir, possam encontrar estes mesmos critérios de reconhecimento.

Ativos que encontram o critério contratual ou legal:

- marcas e nome de produtos;
- serviços de marcas e certificação de marcas;
- cor única, formato, ou desenho da embalagem no comércio de vestuário;
- nomes de domínio na Internet;
- contratos de não-concorrência;
- solicitações ou pedidos de produção não atendidos;
- contratos de relacionamento com clientes;
- ativos intangíveis relacionados a jogos, óperas e balé;
- ativos intangíveis relacionados a livros, revistas, jornais e outros trabalhos literários;
- ativos intangíveis relacionados com trabalhos musicais, tais como composições, sons líricos e jingles de publicidade;
- ativos intangíveis relacionados a pinturas e fotografias;
- ativos intangíveis relacionados a material visual e audiovisual, incluindo filmes, vídeos musicais e programas de televisão;
- licenças, royalties e contratos de paralisação;
- propaganda, construção, gerenciamento, serviço ou fornecimento de contratos;
- contratos de aluguéis;
- permissão para construção;
- contratos de franquia;
- direitos de operação e transmissão (rádio e televisão);
- direitos de exploração de água, ar, recursos minerais e recursos florestais;
- tecnologia patenteada;
- software de computação;
- segredos comerciais, tais como fórmulas secretas, processos e receitas.

Ativos que encontram o critério de separabilidade:

- relação de clientes;
- relacionamento com clientes não contratual;
- tecnologia não patenteada;
- base de dados.

A determinação de que um ativo intangível adquirido específico encontra os critérios do pronunciamento FAS nº 141, para reconhecimento separadamente do Goodwill, será baseada em fatos e circunstâncias existentes para cada combinação de negócios específica.

14 CONCLUSÃO

O objetivo desse artigo foi o de apresentar as mais importantes modificações geradas pela emissão dos pronunciamentos FAS nº 141 e 142 que impactaram substancialmente as operações de combinação de negócios e de mensuração e contabilização de ativos intangíveis. Essas mudanças deverão propiciar a contabilização dos ativos líquidos das empresas, nas combinações de negócios, a valores justos de mercado, considerando que estas operações devem ser obrigatoriamente registradas pelo método de compra.

A aplicação do teste de *impairment* trará melhorias substanciais à informação financeira, considerando que as demonstrações contábeis das entidades que adquirem Goodwill e outros intangíveis irão refletir melhor a base econômica daqueles ativos. Na classificação dos intangíveis, que encontram os critérios legal ou contratual e de separabilidade, independentemente do Goodwill, buscará a eliminação da amortização arbitrária dos intangíveis, pela presunção de que os mesmos possuem vida útil indefinida, devendo, contudo, serem testados, no mínimo anualmente, através do teste de *impairment*.

Diante dessa nova realidade, constatou-se que o tratamento contábil dos intangíveis, em especial do Goodwill, continua a ser um assunto significativo e controvertido. A contabilização de intangíveis, em especial o Goodwill, será um assunto cuja importância irá crescer nos próximos anos. Com o surgimento desses novos problemas de contabilização e avaliação de intangíveis, um esforço adicional será necessário em pesquisas, experimentações e especialmente na harmonização de normas internacionais, buscando melhor tratamento contábil para estes ativos. Nesse sentido as normas norte-americanas deram um passo significativo.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **APB opinion n. 16**, Business Combination. Emitido em dezembro de 1970.

_____. **APB opinion n. 17**, Intangible Assets. Emitido em abril de 1971.

BEDFORD, N. M. Goodwill. In: **Handbook of modern accounting**. New York: McGraw-Hill Book, 1970.

CANNING, J. B. **The economics of accountancy**. New York: The Ronald Press, 1929.

CATLETT, G. R; OLSON, N. O. Accounting for Goodwill. **Accounting Research Study**: American Institute of Certified Public Accountants, New York, n. 10, 1968.

EGGLESTON, C. A new scorecard for intellectual property, **Journal of Accountancy**, Nova York, abr. 2002.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. **FAS 2**: Accounting for Research and Development Costs. Emitido em setembro de 1974.

_____. **FAS 141**: Business Combination. Emitido em junho de 2001.

_____. **FAS 142**: Goodwill and Other Intangible Assets. Emitido em junho de 2001.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MOST, K. S. **Accounting theory**. Columbus : Grid, 1977.