

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria –
CEPCON

Márcia Maria Alves de Oliveira

ATIVO INTANGÍVEL: MENSURAÇÃO DO P&D GERADO INTERNAMENTE

Belo Horizonte

2017

Márcia Maria Alves de Oliveira

ATIVO INTANGÍVEL: MENSURAÇÃO DO P&D GERADO INTERNAMENTE

Trabalho de conclusão de curso de especialização em auditoria interna e externa apresentado à Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas, Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – CEPCON, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa e Interna.

Orientador: Prof. João Aristides de Moraes

Belo Horizonte

2017

Márcia Maria Alves de Oliveira

ATIVO INTANGÍVEL: MENSURAÇÃO DO P&D GERADO INTERNAMENTE

Trabalho de conclusão de curso de especialização em auditoria interna e externa apresentado à Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas, Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – CEPCON, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa e Interna.

Prof. João Aristides de Moraes – CEPCON/UFMG (Orientador)

Prof. Carlos Maurício Vieira – CEPCON/UFMG (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 28 de junho de 2017.

RESUMO

Devido à importância dos ativos intangíveis, mensurá-los e evidenciá-los tem sido uma preocupação constante das empresas. Fazer com que as demonstrações contábeis reflitam com exatidão a situação patrimonial das companhias, evidenciando com segurança os ativos intangíveis, tem sido um desafio. A pesquisa e o desenvolvimento de novas soluções é a grande aposta para ampliar os horizontes e conquistar novos mercados e novos segmentos. O tratamento do ativo intangível, sobretudo o ativo intangível gerado internamente, é de grande importância, podendo ser um diferencial para agregar mais valor à empresa.

Palavras-Chave: Ativo intangível gerado internamente. Mensuração. Pesquisa e desenvolvimento.

ABSTRACT

Due to the importance of intangible assets, measuring and enhancing it has been a constant concern of the companies. Making financial statements reflect accurately the equity position of the companies, in order to reliably demonstrate the intangible assets, has been a great challenge. The research and development of new solutions is the key to broaden the horizons and conquer new markets. The management of intangible asset is of great importance and can add value to the company.

Key words: Intangible asset internal. Measuring. Research and development.

LISTA DE SIGLAS

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade convergentes com as normas internacionais

NPC – Norma e Procedimento de Contabilidade

P&D – Pesquisa e Desenvolvimento

TI – Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Metodologia de Pesquisa.....	10
2. OBJETIVO GERAL.....	11
2.1 Objetivos Específicos.....	11
2.2 Problema da Pesquisa.....	11
3. CONTEXTUALIZAÇÃO	12
3.1 Conceito e Definição de Ativo	12
3.2 Ativos Intangíveis	13
3.2.1 Identificação do ativo intangível	13
3.2.2 Controle	14
3.2.3 Reconhecimento e Mensuração.....	14
3.2.4 Aquisição separada de ativos intangíveis	16
3.2.5 Aquisição no contexto de combinação de negócios	16
3.2.6 Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais ..	17
3.2.7 Ativos intangíveis obtidos por permutas de ativos	17
3.2.8 Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente.....	17
3.2.9 Ativo intangível gerado internamente	18
3.2.10 Fase de pesquisa	18
3.2.11 Fase de desenvolvimento.....	19
3.2.12 Custo de ativo intangível gerado internamente.....	21
3.2.13 Reconhecimento de despesa.....	22
3.2.14 - Mensuração após o reconhecimento inicial.....	23
3.2.15 Avaliação da vida útil de um ativo intangível	25
3.2.16 Gastos com pesquisa e desenvolvimento	27
4. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO	28
5. ESTUDO DE CASO	29
5.1 Orçamento do Projeto e Abertura do projeto.....	29
5.2 Abertura do projeto	31
5.3 Fases do projeto	32

5.4 Fase de Pesquisa.....	32
5.5 Fase de Desenvolvimento.....	32
5.6 Controle de Gastos.....	34
5.7 Ativação dos Gastos	36
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	40

1. INTRODUÇÃO

A importância dos ativos intangíveis cresce em todo o mundo. Nos países de economia desenvolvida, é assunto de pesquisas e estudos. Entretanto, nos mercados em desenvolvimento, o interesse por este tema e os estudos ainda são escassos.

No Brasil, apesar dos movimentos de tendências à convergência aos IFRS, ainda é fator de dúvida e insegurança o tratamento a ser adotado para a classificação e a mensuração do ativo intangível. Atividade relativamente nova, até o ano de 2007, não havia no Brasil a definição do ativo intangível e, até o momento, há divergência, dúvidas e pouca literatura a respeito do assunto.

Em diversos mercados ainda não há consenso quanto ao tratamento do ativo intangível, em especial ao P&D gerado internamente. A atividade de P&D é um trabalho que tem como objetivo desenvolver conhecimento e novas aplicações como produtos e processos novos ou tecnologicamente aprimorados.

Com o objetivo de fazer com que as demonstrações contábeis reflitam com exatidão a situação patrimonial das companhias, evidenciando tanto o ativo tangível, quanto o intangível, a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, visando à convergência das normas brasileiras às normas internacionais, tornou o grupo integrante do Balanço Patrimonial.

Os ativos intangíveis ganharam reconhecimento no Brasil com a Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 488/05, que aprovou o pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON NPC nº 27 “Demonstrações Contábeis – Apresentações e Divulgações”, tornando obrigatória a sua adoção pelas companhias abertas a partir de 01 de janeiro de 2006 (Deliberação CVM nº 496/06). Ainda, pelas alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pela Medida Provisória nº 499, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou dispositivos da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

O ativo intangível é um grupo do Balanço Patrimonial, que tem como principal característica, a geração de benefícios econômicos futuros para as empresas. De acordo com Hendriksen e Breda (1999), ativos devem ser definidos como potenciais

fluxos de serviço ou como direitos a benefícios futuros que estão no controle da organização.

Este trabalho pretende estudar a atividade de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico (P&D) gerado internamente. Assunto que tem sido alvo de estudos e é apontado como solução para que as empresas tenham desenvolvimento sustentado e desempenho acima da concorrência, já se traduz em números e serve de comparação entre países, afirma Marc Melitz (Universidade de Princeton).

1.1 Metodologia de Pesquisa

“A metodologia da pesquisa, quanto aos fins, é descritiva, pois descreve aquilo que já existe na empresa, mostrando características de determinada população ou fenômeno” (VERGARA 2006, p.46).

Este trabalho está estruturado em seis capítulos. No primeiro, a introdução, apresenta-se o tema, a pergunta norteadora, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura da dissertação. No segundo capítulo, será descrita a metodologia adotada no estudo, caracterizando-se a pesquisa, a unidade de análise e de observação. No terceiro capítulo, realiza-se uma revisão teórica sobre o ativo intangível. No quarto capítulo, faz-se a caracterização do negócio e a avaliação dos procedimentos adotados pela empresa TCC Ltda. No quinto capítulo, desenvolve-se o estudo de caso. E, por fim, têm-se as considerações finais da dissertação.

A metodologia a ser utilizada para o desenvolvimento do trabalho será o estudo de literatura disponível e da regulamentação sobre o tema, pesquisa bibliográfica, consulta à sites da *internet* e acompanhamento dos processos internos de desenvolvimento de *software* da empresa TCC Ltda.

2. OBJETIVO GERAL

O objetivo desta pesquisa é o estudo do ativo intangível, P&D gerado internamente. A mensuração e o registro destes ativos é uma questão de grande importância e complexidade em função da dificuldade de identificação das fases de pesquisa e da fase de desenvolvimento.

2.1 Objetivos Específicos

O presente trabalho tem por escopo demonstrar o reconhecimento do intangível desenvolvido internamente e analisar o caso do ativo intangível desenvolvido internamente numa empresa de TI.

2.2 Problema da Pesquisa

A mensuração do ativo intangível gerado internamente é de fundamental importância e interesse das empresas. Entretanto, esta atividade é prejudicada em função da dificuldade de identificação das fases de pesquisa e desenvolvimento. Estas fases, muitas vezes, acontecem paralela e simultaneamente e, para o correto registro das atividades as áreas Técnica e Contábil, devem estar alinhadas, para serem capazes de reconhecer, a cada atividade, cada evolução da criação de um produto, sua composição e seu valor.

3. CONTEXTUALIZAÇÃO

Nesta fase demonstra-se o referencial teórico utilizado, apresentando os principais conceitos e definições do tema proposto.

3.1 Conceito e Definição de Ativo

A NBC TG Nº 04 (R1), define ativo como um recurso a) controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e b) do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa (IUDÍCIBUS, 2000, p. 142).

Para Martins (1972, p. 30), “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente”. O autor argumenta que a conceituação de ativo como direito a futuros resultados econômicos dá a ênfase ao resultado propriamente dito e não ao seu agente causador, e explica:

O conceito conservador é o de qualificar o agente como sendo o ativo; e o deste outro (mais econômico) é o de assim denominar o resultado trazido pelo agente. O computador é um agente que presta diversos serviços, como cálculo e armazenagem de dados e isso constitui o verdadeiro ativo; o computador é apenas o agente. O caminhão é o agente que proporciona o resultado transporte; e este é o ativo. (MARTINS, op. cit., p. 30).

A separação entre o resultado e o agente contribui para desmistificar o conceito contábil tradicional de ativo, facilitando o entendimento.

Portanto, pode-se concluir que um ativo é todo recurso (físico ou não) que esteja sob o controle de uma organização e que possa ser utilizado para produzir produtos ou serviços aos seus clientes, visando à geração de benefícios econômicos futuros e cujo custo é representado pela capitalização de todos os gastos incorridos para sua aquisição ou desenvolvimento.

3.2 Ativos Intangíveis

A palavra “intangível” vem do latim *tangere*, que significa “tocar”. Portanto, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados, pois não possuem corpo físico – são incorpóreos.

Trata-se de um desmembramento do ativo imobilizado, que, a partir da vigência da Lei nº 11.638/2007, passa a ser composto apenas por bens corpóreos de uso permanente.

A lei define ativos intangíveis como direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

A Norma Internacional IAS 38, define ativo intangível como um ativo não monetário identificável e sem substância física.

A NBC TG nº 04 (R1) – Ativo Intangível, cujo objetivo é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis, cita como exemplo de itens que se enquadram nessa categoria os *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação de mercado e direitos de comercialização. Mas adverte que, caso um item abrangido não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando ocorrido.

Os ativos intangíveis, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) surgem quando ocorre o diferimento do desembolso com serviços e o reconhecimento como despesa desse desembolso é postergado até o momento da realização da receita ao qual ele está vinculado.

3.2.1 Identificação do ativo intangível

A NBC TG nº 04 (R1), determina que a definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Este é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócio, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente.

Um ativo satisfaz o critério de identificação quando 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.

3.2.2 Controle

A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.

Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal.

3.2.3 Reconhecimento e Mensuração

De acordo com a NBC TG nº 04 (R1), o reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele (a) atende a definição de ativo intangível e (b) os critérios de reconhecimento.

O reconhecimento se baseia no princípio aplicável aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso. O item deve ser reconhecido apenas se (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Benefícios econômicos futuros são representados pela receita da venda de produtos e serviços ou redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo.

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros, utilizando premissas razoáveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Quanto ao seu reconhecimento inicial, o ativo intangível deverá ser mensurado pelo custo (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI, 2009, p. 326). A NBC TG nº 04 (R1), define custo como o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra remuneração dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outra Norma.

A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo, nem substituir parte dele. Assim, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente é efetuada para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento.

Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente à determinado ativo intangível, ao invés da entidade como todo, portanto, somente em raras ocasiões, os gastos subsequentes devem ser reconhecidos no valor contábil do ativo intangível.

Os gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar, adquiridos externamente ou gerados internamente, sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, pois não é possível separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo, nos termos da NBC TG nº 04 (R1).

Os ativos intangíveis têm origem em diversas fontes: aquisição separada, aquisição como parte de combinação de negócios, aquisição por meio de subvenção ou assistência governamental, permuta de ativos, ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, ativo intangível gerado internamente.

3.2.4 Aquisição separada de ativos intangíveis

De acordo com a NBC TG 04 (R1), o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor.

Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com segurança, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

3.2.5 Aquisição no contexto de combinação de negócios

A NBC TG nº 15 – Combinação de Negócios, esclarece que se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo é o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade.

A entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição para reconhecimento é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios.

Se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com segurança o seu valor justo.

Sendo assim, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível.

3.2.6 Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais

Um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistências governamentais.

Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina à uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos, conforme prevê a NBC TG nº 04 (R1).

3.2.7 Ativos intangíveis obtidos por permutas de ativos

Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários.

Os ativos, objetos de permuta, podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. Na permuta de ativos não monetários por outro, o custo do ativo intangível é mensurado pelo valor justo, a não ser que a operação de permuta não tenha natureza comercial ou o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido, conforme firmado na NBC TG nº 04.

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

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo (NBC TG nº 04), devido a não ser um recurso identificável (não é separável, nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que

afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

3.2.9 Ativo intangível gerado internamente

São evidentes as dificuldades em avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, tais como: a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e b) determinar com segurança o custo do ativo.

Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares da entidade (ERNST & YOUNG, FIPECAFI 2009, p. 329).

De acordo com a NBC TG nº 04 (R1), para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, além de atender às exigências de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve classificar a geração do ativo: a) na fase de pesquisa; e/ou b) na fase de desenvolvimento.

Caso a entidade não possa diferenciar a “fase de pesquisa” da “fase de desenvolvimento” o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa, ou seja, reconhecido como despesa.

3.2.10 Fase de pesquisa

Anterior ao desenvolvimento de um ativo intangível existe a fase de pesquisa, que consiste na pesquisa de fato, ou seja, investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

A NBC TG Nº 04 dispõe que nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros.

Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorrido.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- b) busca avaliação e seleção final das aplicações dos resultados despesas ou outros conhecimentos;
- c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

3.2.11 Fase de desenvolvimento

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

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados (NBC TG nº 04):

- a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e

- f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade deve avaliar os benefícios econômicos a serem obtidos por meio desse ativo, com base na NBC TG nº 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa, também previsto na NBC TG nº 01 (R1).

A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos.

A disponibilidade para captar recursos externos, junto a um financiador, é indicação de que ele está disposto a financiar o projeto. O sistema de custeio de uma entidade pode mensurar com confiabilidade o custo da geração interna do ativo intangível.

Temos como alguns exemplos de atividades de desenvolvimento:

- a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- d) projeto, construção e teste de alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não são reconhecidos como ativos intangíveis.

3.2.12 Custo de ativo intangível gerado internamente

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

De acordo com a NBC TG nº 04, o ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo e não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Como exemplos de custos diretamente atribuíveis é possível citar:

- a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- b) custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
- c) taxas de registro de direito legal; e
- d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

A NBC TG nº 20 - Custo de Empréstimos, especifica critérios para o reconhecimento dos juros como um elemento do custo de um ativo intangível gerado internamente e define que custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

Por outro lado, não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

- a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e
- c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

3.2.13 Reconhecimento de despesa

De acordo com Queiroz (2010), uma das principais dificuldades no processo de reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis resultantes de desenvolvimento é a base do tratamento contábil/ tributário.

A legislação brasileira permite o dualismo nos gastos de P&D entre ativo ou despesa, possibilitando ao gestor gerenciar os resultados, de modo a auferir economia tributária para a empresa.

Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto se: (a) fizerem parte do custo do Ativo Intangível que atenda aos critérios de reconhecimento do mesmo; ou (b) o item for adquirido em uma combinação de negócios e não puder ser reconhecido como Ativo Intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da combinação de negócios) deve fazer parte do valor atribuível ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) na data de aquisição (NBC TG nº 15).

Em alguns casos são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos.

No caso do fornecimento de produtos, a entidade reconhece esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade reconhece o gasto como despesa quando recebe os serviços.

Como exemplo de gasto a ser reconhecido como despesa quando incorridos tem-se (NBC TG nº 04):

- a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do Ativo Imobilizado.

O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;

- a) gastos com treinamento;
- b) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos);
- c) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.

Ressalta-se que gastos com um item intangível reconhecido inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo do ativo intangível em data subsequente.

3.2.14 - Mensuração após o reconhecimento inicial

A Estrutura Conceitual para a Elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para sua política contábil, como segue:

- a) o modelo do custo, que requer mensuração pelo custo deduzido de amortização acumulada e perdas por desvalorização; e
- b) o modelo da reavaliação, que requer mensuração pelo valor reavaliado (com base no valor justo) deduzido de amortização acumulada e perdas por desvalorização.

A entidade poderá optar por aplicar o modelo de reavaliação caso o valor justo possa ser apurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo. Esse modelo não permite a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos, nem o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar que as demonstrações apresentem mistura de custos e valores em datas diferentes.

Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada (NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativo).

O método de reavaliação não permite:

- a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos ativos; nem
- b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

O método de reavaliação deve ser aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo.

Quando um ativo intangível for reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor da reavaliação.

Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação do valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença

entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas; ou

(b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

Se o valor contábil de ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria de outros resultados abrangentes no patrimônio líquido, no entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Se o valor contábil de ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta de reserva de reavaliação até o seu limite.

Para Alfred Rappaport, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388), o valor contábil do patrimônio dos acionistas se distancia do seu valor de mercado à medida que a sociedade se torna cada vez mais dependente da informação.

Como a contabilidade tem o objetivo de fornecer informações confiáveis e úteis aos seus usuários com objetivo de auxiliar na tomada de decisões, é importante evidenciar que tanto o que é registrado na contabilidade tradicional quanto os ativos intangíveis agregam valor à empresa. Deve-se considerar que, em muitas situações, o valor contábil do patrimônio é divergente do seu valor de mercado

3.2.15 Avaliação da vida útil de um ativo intangível

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

Define-se a vida útil de um ativo intangível como sendo o período no decorrer do qual se prevê que o ativo esteja disponível para uso por parte da entidade; ou o número de unidades de produção ou unidades similares que, segundo previsão, será obtido do ativo pela entidade.

Consta na NBC TG nº 04 (R1), que entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquido positivos para entidade. E, ainda, a contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto que um com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível.

O valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida deverá ser apropriado de forma sistemática no decorrer de sua vida útil (Princípio da Competência) da seguinte maneira:

- a) a amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar de maneira pretendida pela administração. Por conseguinte, mesmo que a entidade não o esteja utilizando, o ativo deverá ainda assim ser amortizado, pois está disponível para uso;
- b) a amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro;
- c) o método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo. (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI 2009, p. 330).

Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

A amortização deve, normalmente, ser reconhecida no resultado.

3.2.16 Gastos com pesquisa e desenvolvimento

A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento.

É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:

- (a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e
- (b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento da NBC TG 04, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

4. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO

O estudo trata da empresa TCC Ltda., empresa de tecnologia, desenvolvedora de *hardware* e *software* e serviços aplicados às modalidades de transportes públicos de passageiros e à segurança digital, desenvolvendo também *softwares* de biometria para o reconhecimento facial.

Na empresa em estudo, o ativo intangível apresentou variação positiva de 2014 para 2016, em 60%, com a representatividade de aproximadamente 50% do ativo total.

Com o objetivo de garantir a confidencialidade da empresa em estudo foram alterados os dados relativos ao nome, valores e dados utilizados.

5. ESTUDO DE CASO

À luz da NBC TG nº 04 (R1), a empresa TCC Ltda., adota políticas, normas e processos que definem as regras de análise, tratamento e reconhecimento contábil dos custos incorridos com pesquisa (planejamento), projetos (desenvolvimento) e operações com o objetivo de estabelecer critérios para o reconhecimento e classificação dos gastos com Ativo, Despesa ou Custo.

Havendo demanda para o desenvolvimento de um produto/projeto, as áreas de gestão Comercial, Técnica e de Projetos definem a viabilidade e elaboram os planos para execução e gestão das atividades de desenvolvimento do produto/projeto.

São definidos os responsáveis, as responsabilidades e as autoridades. É função da área Contábil, em conjunto com as demais, avaliar se o projeto é de desenvolvimento de um ativo intangível ou não.

O caso abaixo apresentado é o desenvolvimento de um *software* que evidenciou no seu projeto as fases de pesquisa e desenvolvimento.

O *software* SW NE, foi desenvolvido para permitir aos usuários do transporte público de passageiro, acesso (por meio de celular ou *tablet*), à internet, dentro do ônibus. A licença de uso deste *software* foi vendida antecipadamente à diversos clientes, ou seja, antes do seu desenvolvimento, evidenciando sua capacidade de geração de benefícios econômicos futuros.

Abaixo serão demonstradas as etapas para o desenvolvimento deste ativo.

5.1 Orçamento do Projeto e Abertura do projeto

Tanto o Orçamento do Projeto quanto o Termo de Abertura do Projeto são elaborados pelas áreas Comercial, Projeto e Técnica.

As áreas da empresa, a partir de estudos de viabilidades e disponibilidades definem os recursos necessários ao desenvolvimento do projeto. De acordo com a particularidade e o grau de dificuldade de cada etapa do projeto, são definidos o número de profissionais, seu nível de especialização e o número de horas de cada profissional, necessárias ao desenvolvimento.

Após os estudos e compilação dos dados, em consonância com todas as áreas envolvidas é elaborado o Orçamento.

Apresenta-se a seguir a Tabela 1, a qual destaca os recursos necessários para a realização do projeto.

Tipo: MOI – mão de obra interna (a empresa utilizará seus funcionários, não será necessária a contratação de pessoal terceirizado).

Descrição: descrição dos trabalhos realizados.

Tipo de gasto: Despesas/Investimento

Valor R\$: Valor unitário da hora de cada profissional.

Horas/Quantidade: Quantidade de horas orçadas.

Total: Quantidade de Horas x Valor R\$ (sub-total)

‰: Percentual de cada custo em relação ao custo de desenvolvimento e implantação.

Tabela 1: Orçamento

Projeto: SW NE	TIPO	#	Descrição	Tipo	Valor R\$	Horas/ Quantidade	Total	%
Custo referente ao desenvolvimento e implantação	MOI	1	Gerente	Despesa	57,00	84	4.788,00	4
	MOI	2	Implantação	Despesa	61,16	96	5.871,36	5
	MOI	3	Suporte TI	Despesa	54,91	40	2.196,40	2
	MOI	4	Desenvolvimento SW	Investimento	80,00	1148	91.840,00	85
	Aquisição	5	Outros	Despesa	1.000,00	3	3.000,00	3
Sub-total							107.695,76	47
Custo referente à venda dos equipamentos	HW	7	Plug-in	Custo venda	124,36	70	8.705,20	7
	HW	8	Adaptador	Custo venda	1.320,50	70	92.435,00	77
	Aquisição	9	Material para adaptação	Despesa	2.040,00	1	2.040,00	2
	Aquisição	10	Material para adaptação	Despesa	4.500,00	1	4.500,00	4
	Aquisição	11	Material para adaptação	Despesa	10.492,00	1	10.492,00	9
	MOI	12	Mão de obra para adaptação	Despesa	750,00	1	750,00	1
MOI	13	Mão de obra para adaptação	Despesa	1.000,00	1	1.000,00	1	
Sub-total							119.922,20	53
Total							227.617,96	100
Distribuição					Custo de venda		101.139,92	44
					Despesa		34.637,76	15
					Investimento		91.840,00	40
Autorização:								
Presidência:								
Diretoria Técnica:								
Diretoria Comercial:								

Fonte: Adaptada pela autora

Na tabela acima detalha-se os gastos previstos para o projeto. Trata-se de orçamento projetado que pode, no desenvolvimento das atividades, sofrer ajustes. Entretanto, para tal, deve contar com a defesa das áreas e a autorização expressa da presidência.

5.2 Abertura do projeto

Após a elaboração e aprovação do orçamento, a área de Projetos elabora o Termo de Abertura do Projeto.

Apresenta-se a seguir o Quadro 2, a qual destaca os detalhes do projeto, norteando as áreas para a execução do mesmo.

Quadro 2: Termo de Abertura do Projeto

TERMO DE ABERTURA DE PROJETO			
Empresa TCC Ltda			
Projeto: SW NE			
Categoria: Software			
Tipo de gasto: Despesa/Investimento		Orçamento total: R\$ 101.139,92	
Data início do projeto: 01/06/2016		Orçamento Despesas: R\$ 34.637,76	
Data término do projeto: 30/04/2017		Orçamento Investimento: R\$ 91.840,00	
<p>Escopo: Este projeto refere-se ao desenvolvimento de software que permitirá aos usuários do transporte público de passageiros acesso a internet, sites e aplicativos pré-determinados dentro dos ônibus, com controle de acesso, de acordo com as regras do Marco Civil.</p>			
<p>Justificativa: Atendimento as necessidades dos usuários de transporte público de passageiros, levantadas através de pesquisa realizada junto as empresas e ou público em geral.</p>			
<p>Premissas e Restrições: As responsabilidades e prazos definidos pelo cronograma do projeto devem ser atendidos pela empresa TCC Ltda. A empresa TCC Ltda, não se responsabilizará por qualquer execução de obras civis, caso seja necessário para a implantação do projeto. Despesas de viagem tais como passagens aéreas, hospedagem, transporte e alimentação são de responsabilidade do cliente.</p>			
<p>Responsabilidade e Autoridade:</p>			
<p>Autoridade do gerente de projeto: Articulação das partes interessadas para a atingir os objetivos esperados pelo cliente e pela empresa TCC Ltda Dirigir ações de monitoração de atividades referentes a tempo, custo, risco, desempenho e qualidade de forma a garantir que todos os problemas sejam prontamente identificados, reportados e solucionados. Delegar responsabilidades e autoridades aos membros de sua equipe.</p>			
<p>Responsabilidades do gerente do projeto: Acompanhamento do projeto desde a abertura até o encerramento de acordo com os processos da TCC Ltda Execução e monitoramento do projeto de modo que o escopo, prazos e custos sejam seguidos conforme planejado</p>			
<p>Comentário da área contábil: O projeto acima enumerado é um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou fase de desenvolvimento de um projeto interno) e demonstra os aspectos a seguir enumerados:</p>			
<p>I PESQUISA</p>			
a) será adquirido novo conhecimento ou seleção de novas aplicações? (x) SIM () NÃO			
b) Serão feitos estudos de viabilidade e escolha de materiais alternativos a serem			
c) Serão feitos estudos de produtos disponíveis no mercado? (x)SIM ()NÃO			
d) Haverá definição de especificações de hardware e software? (x)SIM ()NÃO			
<p>II DESENVOLVIMENTO</p>			
a) Existe a viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda? (x)SIM () NÃO			
b) Existe intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo? (x)SIM () NÃO			
c) Existe capacidade para usar ou vender o ativo intangível? (x)SIM ()NÃO			
d) Existe um mercado para os produtos deste ativo intangível capaz de gerar benefícios econômicos futuros? (x)SIM () NÃO			
e) São disponibilizados recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível? (x)SIM () NÃO			
f) É possível mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento? (x)SIM () NÃO			
Aprovação:	Presidência:	Diretoria Técnica:	Diretoria Comercial:

Fonte: Empresa TCC Ltda.

No Quadro 2, apresenta-se, detalhadamente, o escopo, as autoridades, as responsabilidades, os termos, as condições e os valores necessários ao desenvolvimento do produto.

Trata-se de termo elaborado pela área de Projetos, a partir da compilação de todos os dados levantados na elaboração do mesmo. Deve conter a aprovação da direção da empresa.

Assim que o Termo de abertura do projeto é assinado, e-mail é disparado comunicando todas as áreas envolvidas para que seja iniciado o desenvolvimento, gerenciamento e a contabilização.

5.3 Fases do projeto

A definição das fases do projeto é de responsabilidade da área contábil que, em conjunto com as demais áreas envolvidas no desenvolvimento do produto/projeto, analisa e classifica como fase de pesquisa ou fase de desenvolvimento.

A análise deverá ser registrada e documentada através de e-mail disparado para as áreas envolvidas.

5.4 Fase de Pesquisa

Os gastos incorridos nesta fase devem ser reconhecidos como despesa. A empresa TCC Ltda., adota o questionário incorporado no Termo de Abertura do Projeto, campo I PESQUISA, que deve ser respondido pelas áreas envolvidas, para identificação das atividades e definição da fase.

Para classificação como pesquisa, todas as questões devem ser respondidas positivamente.

5.5 Fase de Desenvolvimento

Os gastos incorridos nesta fase devem ser ativados e controlados em conta própria para cada produto desenvolvido internamente. A empresa TCC Ltda. adota o

questionário incorporado no Termo de Abertura do Projeto, campo II DESENVOLVIMENTO, que deve ser respondido pelas áreas envolvidas, para identificação das atividades e definição da fase.

Para classificação como desenvolvimento, todas as questões devem ser respondidas positivamente.

A seguir apresenta-se a Figura 1 ilustra o fluxo das fases do projeto/produto.

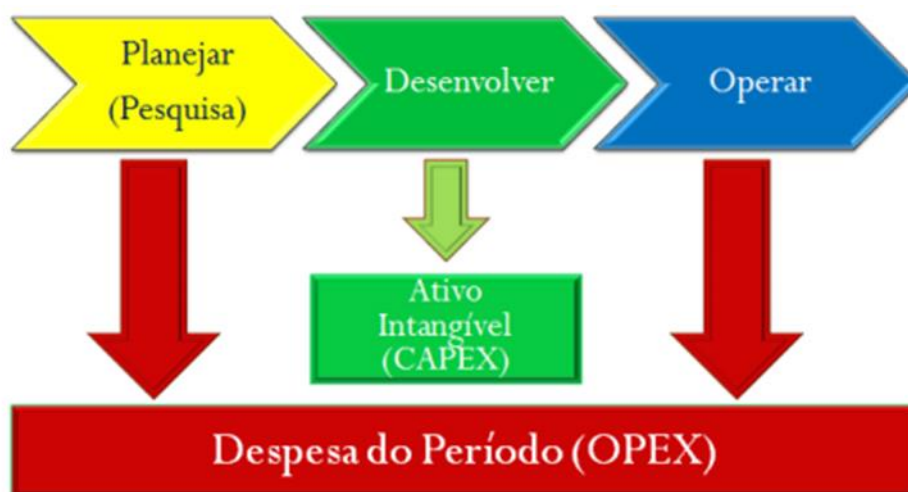


Figura 1: Fases de pesquisa, desenvolvimento e operação.

Fonte: Empresa TCC Ltda.

O fluxo do desenvolvimento do produto evidencia cada fase do projeto e o reconhecimento do gasto incorrido, ou seja, o tratamento contábil em cada fase.

Na fase de pesquisa os gastos incorridos são classificados como despesa, pois não é possível definir se o produto é capaz de gerar benefícios econômicos futuros.

Na fase de desenvolvimento os gastos são controlados e classificados como ativo intangível, custo de produção, até a finalização do projeto/produto quando são transferidos para o ativo intangível gerado internamente.

Na fase de operação, os gastos incorridos são classificados como despesa e o produto já gera benefícios econômicos futuros.

5.6 Controle de Gastos

À medida que os gastos vão incorrendo, são controlados e registrados em uma planilha de controle e classificados conforme sua natureza/fase.

A seguir, apresenta-se no Quadro 3, que trata do registro, pela gerência do projeto, de cada gasto e sua classificação por data, quantidade, valor e natureza (campo NF).

Quadro 3: Controle de Custos – Gastos

Controle de Custos - Gastos TCC

Projeto:		SW NE				
Referência	Item	Categoria	Quantidade	Valor Unitário R\$	Valor R\$	NF
13/05/16	WAZ INF. LTDA	Aquisições	1	670,34	R\$ 670,34	2249
13/05/16	FTC LTDA	FSW	1	10.514,65	R\$ 10.251,78	201612
30/05/16	XX projeto	MOI	40	57,00	R\$ 2.280,00	
09/06/16	CRISTINA FERREIRA	Aquisições	1	581,00	R\$ 581,00	Reclass horas
13/06/16	INFORMATICA BRASIL LTDA	Aquisições	1	681,00	R\$ 681,00	171568
16/06/16	G E OPERACAO VIAGENS LTDA	Viagens	1	33,18	R\$ 33,18	20165459
13/06/16	FTC LTDA	FSW	1	10.680,38	R\$ 10.680,38	2016110
30/06/16	XX projeto	MOI	40	57,00	R\$ 2.280,00	
15/06/16	Custo HW	HW	1	15.732,87	R\$ 15.732,87	
01/07/16	BANCO BRADESCO CARTOES S.A	Viagens	1	1.227,16	R\$ 1.227,16	72016
05/07/16	INFORMATICA BRASIL LTDA	Aquisições	1	581,00	R\$ 581,00	172848
18/07/16	G E OPERACAO VIAGENS LTDA	Viagens	1	38,00	R\$ 38,00	20166624
18/07/16	G E OPERACAO VIAGENS LTDA	Viagens	1	1.638,00	R\$ 1.638,00	20166611
18/07/16	G E OPERACAO VIAGENS LTDA	Viagens	1	38,00	R\$ 38,00	20166624
06/07/16	CX LTDA	FSW	1	742,26	R\$ 742,26	152
08/07/16	FTC LTDA	FSW	1	4.495,52	R\$ 4.495,52	2016126
06/07/16	FERNANDO Z COSTA	Viagens	1	843,00	R\$ 843,00	
12/07/16	SIND DAS EMP. NE	Viagens	1	-843,00	-R\$ 843,00	
19/07/16	AGR LTDA	FSW	1	8.024,24	R\$ 8.024,24	2016362
30/07/16	XX projeto	MOI	40	57,00	R\$ 2.280,00	
30/07/16	Soraia Z	MOI	12	72,86	R\$ 874,32	
01/08/16	BANCO BRADESCO CARTOES S.A	Viagens	1	956,81	R\$ 956,81	
01/08/16	BANCO BRADESCO CARTOES S.A	Viagens	1	1.168,41	R\$ 1.168,41	
02/08/16	G E OPERACAO VIAGENS LTDA	Viagens	1	259,90	R\$ 259,90	
05/08/16	NAIR SANTOS	Viagens	1	589,00	R\$ 589,00	
08/08/16	VISTOS CONSULARES LTDA	Outros	1	165,90	R\$ 165,90	
23/08/16	WAZ INF. LTDA	Aquisições	1	-670,34	-R\$ 670,34	
19/08/16	SQR LTDA	FSW	1	5.400,00	R\$ 5.400,00	201689
19/08/16	CASE LTDA	FSW	1	2.516,51	R\$ 2.516,51	6323
23/08/16	AGR LTDA	FSW	1	5.425,75	R\$ 5.425,75	2016432
27/08/16	Custo de HW	HW	1	91.993,76	R\$ 91.993,76	
30/08/16	CRISTINA FERREIRA	MOI	26,17	69,68	R\$ 1.823,53	Reclass horas

30/08/16	XX projeto	MOI	40	57,00	R\$ 2.280,00	
30/08/16	MARIA SILVA	Outros	1	20,00	R\$ 20,00	
02/09/16	G E OPERACAO VIAGEN:	Viagens	1	38,00	R\$ 38,00	
12/09/16	D INFORMATICA LTDA	Outros	1	40,00	R\$ 40,00	
14/09/16	FERNANDO Z COSTA	Viagens	1	767,42	R\$ 767,42	
16/09/16	G E OPERACAO VIAGEN:	Viagens	1	152,00	R\$ 152,00	
20/09/16	SIND DAS EMP. NE	Viagens	1	-7.371,52	-R\$ 7.371,52	
29/09/16	OLIVIA BARBOSA - AD	Viagens	1	319,09	R\$ 319,09	
29/09/16	BRENO SOUZA	Viagens	1	741,20	R\$ 741,20	
29/09/16	OLIVIA BARBOSA - AD	Viagens	1	1.075,40	R\$ 1.075,40	
29/09/16	GUSTAVO ALVES	Viagens	1	1.029,00	R\$ 1.029,00	
05/09/16	FTC LTDA	FSW	1	4.614,17	R\$ 4.614,17	2016184
26/09/16	SQR LTDA	FSW	1	5.152,25	R\$ 5.152,25	2016123
26/09/16	AGR LTDA	FSW	1	13.920,82	R\$ 13.920,82	2016523
30/09/16	LUCIO SILVA	MOI	10,75	69,68	R\$ 749,06	
30/09/16	CRISTINA FERREIRA	MOI	10,98	69,68	R\$ 765,09	
30/09/16	XX projeto	MOI	40	57,00	R\$ 2.280,00	
03/10/16	G E OPERACAO VIAGEN:	Viagens	1	4.595,40	R\$ 4.595,40	
03/10/16	G E OPERACAO VIAGEN:	Viagens	1	936,00	R\$ 936,00	
04/10/16	BANCO BRADESCO CAF	Viagens	1	6.035,03	R\$ 6.035,03	
04/10/16	BANCO BRADESCO CAF	Viagens	1	1.295,18	R\$ 1.295,18	
30/10/16	XX projeto	MOI	40	57,00	R\$ 2.280,00	
04/10/16	FTC LTDA	FSW	1	15.368,00	R\$ 15.368,00	2016119
04/10/16	CX LTDA	FSW	1	3.296,36	R\$ 3.296,36	20173
20/10/16	AGR LTDA	FSW	1	8.154,65	R\$ 8.154,65	2016568
21/10/16	SQR LTDA	FSW	1	2.750,25	R\$ 2.750,25	2016154
30/10/16	LUCIO SILVA	MOI	94	69,68	R\$ 6.549,92	Reclass horas
27/10/16	WAZ INF. LTDA	Outros	1	670,34	R\$ 670,34	182920
01/11/16	BANCO BRADESCO CAF	Viagens	1	635,19	R\$ 635,19	112016
01/11/16	BANCO BRADESCO CAF	Viagens	1	1.172,92	R\$ 1.172,92	112016
16/11/16	FTC LTDA	FSW	1	14.690,00	R\$ 14.690,00	2016215
30/11/16	AGR LTDA	FSW	1	2.187,38	R\$ 2.187,38	2016649
30/11/16	XX projeto	MOI	32	57,00	R\$ 1.824,00	
01/12/16	XX projeto	MOI	32	58,00	R\$ 1.856,00	
02/12/16	G E OPERACAO VIAGEN:	Viagens	1	11.770,50	R\$ 11.770,50	201611991
30/12/16	CRISTINA FERREIRA	MOI	11,75	75,24	R\$ 885,57	Reclass horas
06/01/17	SIND EMP. NE	Viagens	1	-11.966,98	-R\$ 11.966,98	
25/01/17	SIND EMP. NE	Viagens	1	-873,10	-R\$ 873,10	
26/01/17	BARBARA ALVES - AD	Viagens	1	1.592,10	R\$ 1.592,10	
10/01/17	FTC LTDA	FSW	1	791,00	R\$ 791,00	201728
30/01/17	CRISTINA FERREIRA	MOI	6	71,10	R\$ 1.270,60	Reclass horas
30/01/17	MARIA DIAS	MOI	12	57,00	R\$ 684,00	
07/02/17	SIND EMP. NE	Viagens	1	-719,00	-R\$ 719,00	
08/02/17	SOUL LTDA	FSW	1	112,00	R\$ 112,00	201711
08/02/17	CASE LTDA	FSW	1	956,67	R\$ 956,67	6845
14/02/17	SQR LTDA	FSW	1	265,00	R\$ 265,00	201721
27/02/17	SILVIO SANTOS	MOI	33,21	72,02	R\$ 3.071,12	Reclass horas
27/02/17	CRISTINA FERREIRA	MOI	4	72,02	R\$ 407,61	Reclass horas
		Valor total		248.851,98	281.873,97	
				Capex	R\$ 128.984,34	
				Opex	R\$ 152.889,63	

Fonte: Empresa TCC Ltda

Os registros dos gastos incorridos no projeto são tratados na planilha interna e, para melhor entendimento, os gastos classificados como ativo foram destacados

na cor cinza e os gastos classificados como despesas foram mantidos na cor branca.

5.7 Ativação dos Gastos

Conforme a classificação dos gastos evidenciados na Tabela 3 (na cor cinza) e, de posse dos documentos fiscais comprobatórios dos gastos, o departamento Contábil valida às informações e realiza os lançamentos.

São exemplos de gastos diretamente atribuíveis ao reconhecimento do intangível desenvolvido internamente na empresa.

a) Exemplo de custos diretamente atribuíveis:

- Custo com a mão-de-obra dos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições de operação, uso ou funcionamento;
- Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- Custo com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos não atribuíveis ao reconhecimento do intangível desenvolvido internamente na empresa.

b) Exemplo de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- 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
- Custos administrativos e outros custos indiretos.

Após a identificação e classificação dos gastos os valores são contabilizados.

Apresenta-se a seguir o Quadro 4, a qual destaca o registro dos gastos incorridos e classificados como ativo intangível.

Quadro 4: Razão Analítico

SIST Contabilidade				01/06/2016 até 09/05/2017					
Razão Analítico				Consolidação: 2, 1		Emissão: 09/05/2017 10:28:00		Folha: 1	
Dt. Movimento	Lote	Lang	Histórico	Cta Red:		Débito	Crédito	Saldo Acum.	
Conta Contábil:	1.2.4.01.01.0029 SW NE					5253	Saldo Ant.:	0,00	
15/06/2016	2	3953	VLR CONF NF 2016110 FTC LTDA			10.680,38		10.680,38D	
30/06/2016	16	6	VLR RECLASSIFICAÇÃO INTANGIVEL REF. NF 201612 FTC LTDA			10.251,78		20.932,16D	
14/07/2016	2	4171	VLR CONF NF 000152 CX LTDA			742,26		21.674,42D	
14/07/2016	2	4054	VLR CONF NF 2016126 FTC LTDA			4.495,52		26.169,94D	
26/07/2016	2	3906	VLR CONF NF 2016362 AGR LTDA			8.024,24		34.194,18D	
23/08/2016	4	4649	VLR CONF NF 006323 CASE LTDA			2.516,51		36.710,69D	
29/08/2016	4	4543	VLR CONF NF 2016432 AGR LTDA			5.425,75		42.136,44D	
31/08/2016	11	6	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGÍVEL NO MES.			1.823,53		43.959,97D	
31/08/2016	11	7	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGÍVEL NO MES.			10,69		43.970,66D	
16/09/2016	5	4308	VLR CONF NF 2016184 FTC			4.614,17		48.584,83D	
27/09/2016	5	4203	VLR CONF NF 2016133 SQR LTDA			5.152,25		53.737,08D	
27/09/2016	5	4126	VLR CONF NF 2016523 AGR LTDA			13.920,82		67.657,90D	
30/09/2016	15	5	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGÍVEL NO MES - SW NE			1.514,15		69.172,05D	
06/10/2016	2	3658	VLR CONF NF 020173 CX LTDA			3.296,36		72.468,41D	
06/10/2016	2	3738	VLR CONF NF 2016119 FTC LTDA			15.368,00		87.836,41D	
26/10/2016	2	3525	VLR CONF NF 2016154 SQR LTDA			2.750,25		90.586,66D	
27/10/2016	2	3462	VLR CONF NF 2016568 AGR LTDA			8.154,65		98.741,31D	
31/10/2016	11	8	RECLASSIFICAÇÃO DE HORAS INTANGÍVEL NO MÊS SW NE			6.549,92		105.291,23D	
18/11/2016	2	4170	VR CONF NF 2016225 FTC			14.690,00		119.981,23D	
30/11/2016	14	6	RECLASSIFICAÇÃO DE HORAS INTANGÍVEL NO MES SW NE			1,5		119.982,73D	
30/11/2016	2	4076	VR CONF NF 2016859 AGR LTDA			2.187,38		122.170,11D	
31/12/2016	14	5	RECLASSIFICAÇÃO HORAS DE INTANGÍVEL NO MES SW NE			884,07		123.054,18D	
16/01/2017	3	3548	VR CONF NF 201738 FTC LTDA			791,00		123.845,18D	
31/01/2017	13	4	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGÍVEL NO MÊS SE			426,60		124.271,78D	
31/01/2017	13	5	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGÍVEL NO MÊS SW SE			8,44		124.280,22D	
13/02/2017	2	3093	VR CONF NF 006855 CASE LTDA			956,67		125.236,89D	
13/02/2017	2	3055	VR CONF NF 201721 SOU LTDA			112,00		125.348,89D	
15/02/2017	2	2938	VR CONF NF 201731 SQR LTDA			265,00		125.613,89D	
28/02/2017	9	5	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGIVEL NO MÊS SW NE			2.679,86		128.293,75D	
31/03/2017	19	4	RECLASSIFICAÇÃO HORAS INTANGIVEL NO MES SW NE			690,59		128.984,34D	
04/04/2017	9	27	TRANSFERENCIA DE PROJETO INTANGIVEL CONCLUIDO				128.984,34	0	
Total --> Lançamentos da Conta:				31		128.984,34	128.984,34		
Total Geral -->				31	Saldo Ant.:	0,00	128.984,34	128.984,34	0,00

Fonte: Empresa TCC Ltda

No Razão Analítico, que trata dos registros dos gastos referentes ao projeto SW NE, registrado no Balanço como Ativo Intangível – Custo de Aquisição e Formação, os valores serão lançados e mantidos neste grupo até o encerramento do projeto, quando o seu custo total será classificado e transferido para o Ativo Intangível Desenvolvido Internamente.

A contabilização de tais gastos se dá da seguinte forma:

- **Lançamento nº 1 – Formação do Ativo Intangível**

D- Ativo Intangível Custo de Aquisição e Formação – Projeto SW NE

C – Caixa/Banco Conta Movimento /Fornecedores

- **Lançamento nº 2 – Reconhecimento do Ativo Intangível**

D- Ativo Intangível Desenvolvido Internamente –

C- Ativo Intangível Custo de Aquisição e Formação – Projeto SW NE

- **Lançamento nº 3 – Reconhecimento Amortização mensal**

D- Despesas com amortização do Intangível – Projeto SW NE

C- Amortização Acumulada do Intangível

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os ativos intangíveis, em especial os gerados internamente, vêm ganhando reconhecimento. Sua importância cresce à medida que as empresas reúnem esforços no sentido de mensurá-los e registrá-los, com confiabilidade, à luz das normas brasileiras em convergência às normas internacionais, com o objetivo de agregar valor e ganhar mercado.

Este trabalho apresentou um estudo de caso evidenciado em uma empresa de tecnologia que tem no desenvolvimento de *softwares* sua principal atividade e observa-se que a empresa analisada adota as normas dentro de todas as suas especificações e exigências uma vez que, para o tratamento do ativo intangível gerado internamente, obedece aos critérios de reconhecimento e mensuração definidos pelas normas brasileiras de contabilidade.

A política adotada pela empresa em estudo aborda todos os controles internos necessários para a identificação e o reconhecimento dos gastos incorridos no desenvolvimento dos projetos/produtos.

Este trabalho não esgota o assunto, portanto, sugere-se estudos mais amplos acerca do tratamento contábil a ser dispensado aos ativos intangíveis originados nas diversas fontes, como, por exemplo, pela aquisição separada, aquisição como parte de combinação de negócios, aquisição por meio de subvenção ou assistência governamental, permuta de ativos, ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORGES, Creunice et al. **Manual de orientações para elaboração e apresentação de artigos de conclusão de curso:** curso de administração e ciências contábeis. Cacoal: UNIR, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico nº 01: redução ao valor recuperável de ativos.** 14 de setembro de 2007. Brasília: CPC, 2007.

_____. **Pronunciamento Técnico nº 04: ativo intangível.** 03 de outubro de 2008. Brasília: CPC, 2008.

_____. **Pronunciamento Técnico nº 06: operações de arrendamento mercantil.** 03 de outubro de 2008. Brasília: CPC, 2008.

_____. **Pronunciamento Técnico nº 13: adoção inicial da lei nº 11.638/07 e da medida provisória nº 449/08.** 05 de dezembro de 2007. Brasília: CPC, 2008.

_____. **Pronunciamento Conceitual Básico: Estrutura conceitual para a elaboração** e HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IAS 38. **Norma Internacional de Contabilidade.** Disponível em: <http://www.cnc.minfinancas.pt/IAS_textos_consolidados/IAS_38_Reg_2236_2004_TC+reg1910.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2008.

IBRACON. **Institutos dos Auditores Independentes do Brasil.** Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/>>. Acesso em 02 de junho de 2017.

IFRS 3. **Norma Internacional de Contabilidade.** In: ERNEST & YONG, FIPECAFI. **Manual de Normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras.** São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade: das sociedades por ações.** São Paulo: Atlas, 2000.

JUNKES, Maria Bernadete e SANTOS, Maria Lindomar (Org.). **Trabalhos acadêmicos: a facilidade em desenvolvê-los**. Rolim de Moura: D'Press, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972 109p. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1972.

_____. (org.). **Avaliação de Empresas: da mensuração contábil à economia**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. SANTOS, Ariovaldo dos. **Palestra: A nova Lei das S/A e a internacionalização da contabilidade**. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Rio Grande do Sul, 2008. [Versão impressa a partir do CD]

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Deliberação Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 488 de 03 de outubro de 2005**. Brasília: MF, 2005.

_____. **Deliberação Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 496, e 03 de janeiro de 2006**. Brasília: MF, 2006.

_____. **Deliberação Comissão de Valores Mobiliários nº. 553, de 12 de novembro de 2008**. Brasília: MF, 2008.

OLIVEIRA, Antônio Benedito S. **Contribuição de modelo decisório para intangíveis por atividade – uma abordagem de gestão econômica**. 1999 196p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1999.

PETROBRÁS. **Relatório anual, 2006**. Disponível em <<http://www2.petrobras.com.br/ri/port/ConhecaPetrobras/RelatorioAnual/relat06/port/relatorio.htm>>. Acesso em 21 de outubro de 2007.

QUEIROZ, Odeon Rodrigues de. **Impacto do crescimento dos gastos em P&D na taxa de crescimento dos lucros das empresas de acordo com o modelo OJ: um estudo no mercado de capitais brasileiro**. *Anais da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*, Natal, RN, Brasil, 4. Maio, 2010.

REBOUÇAS, Lucia. **Metodologia avalia ativos intangíveis.** In: Gazeta Mercantil/Finanças & Mercados - Pág. 4, 2008. Disponível em <www.gazetamercantil.com.br>. Acesso em 02 de junho de 2017.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Avaliação de ativos intangíveis.** São Paulo: Atlas, 2002.

VALENTI, Graziella. **Novo Paradigma corporativo, tema ainda carece de medidas e objetividade.** In: Valor On line, 2007. Disponível em: <www.valoreconomico.com.br>. Acesso em 02 de junho de 2017.