

ATIVOS INTANGÍVEIS: VERIFICAÇÃO NAS DIVULGAÇÕES DAS COMPANHIAS BRASILEIRAS

Noélia Pereira Porto¹

Prof. Msc. Ricardo Pereira Rios²

Resumo

Os ativos intangíveis podem representar um diferencial no patrimônio das organizações, o que torna importante a sua divulgação, com transparência e confiabilidade, de maneira que atenda os pressupostos estabelecidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 04. O objetivo deste artigo foi verificar se as empresas de sociedades anônimas estão cumprindo com as normas do pronunciamento técnico CPC 04, com o foco na divulgação contida em seus demonstrativos contábeis. A pesquisa caracterizou-se como quantitativa, descritiva e documental, por meio de consulta ao balanço patrimonial, notas explicativas e relatórios financeiros nos seguintes anos 2015, 2016 e 2017 de três companhias brasileiras que estão disponíveis no site da BM&FBovespa. Após a análise observou-se que apenas uma das três empresas analisadas seguiu integralmente o exigido pelo CPC 04, e divulgou 100% dos itens requeridos.

Palavras-chaves: Ativos Intangíveis, Divulgações, Companhias Brasileiras.

¹ Bacharelanda em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque, 2018.

² Mestre em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, Pós Graduação em Gestão Empresarial pela Universidade Nove de Julho, Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque. Atua na área Contábil Tributária há 20 anos. Professor Universitário, atuando também como docente em cursos e palestras com temas voltados área contábil tributária há mais de 05 anos. Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque. Co-autor do livro: "Normas e Práticas Contábeis: Uma introdução", obra premiada na categoria Livro de Contabilidade no "Troféu Cultura Econômica 2012" – Rio Grande do Sul. Autor do Livro Contabilidade Avançada, em parceria com o Prof. Dr. José Carlos Marion, pela editora Atlas (2017).

INTRODUÇÃO

A contabilidade permanece em constante mudança, com os principais objetivos de fornecer informações precisas para a organização, através das demonstrações contábeis. No processo constante de evolução dos mercados, os Ativos Intangíveis têm sido um tema bastante abordado no meio empresarial pelo fato de englobarem a união de duas forças econômicas que são o aumento da competição entre as empresas e o desenvolvimento da tecnologia da informação.

Os ativos intangíveis são caracterizados pela inexistência de forma física, por gerarem benefícios econômicos futuros e serem controlados pelas empresas, representados, principalmente, por marcas, patentes, softwares e goodwill. Esses ativos podem ter vida útil definida, sendo, assim, amortizados; ou indefinida, casos em que devem ser testados quanto à capacidade de ainda gerar benefícios econômicos futuros para a empresa. Cabe salientar, ainda, a grande dificuldade de reconhecer esses ativos nas organizações, principalmente devido à subjetividade na sua identificação e mensuração, constituindo assim uma prática ainda incipiente nas firmas, conforme destaca Reina (2009).

Justifica-se a presente pesquisa por tratar de um tema de grande importância tanto para os usuários internos quanto para os externos. Por isso, a evidenciação dos Ativos Intangíveis nas demonstrações contábeis visa a uma melhor compreensão sobre a situação econômico-financeira das organizações, principalmente por investidores, acionistas e demais usuários das informações. Pretende-se dessa forma analisar se as informações financeiras das companhias brasileiras estão totalmente adequadas às normas contábeis, especificamente das exigências estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos por meio do CPC 04. Após a coleta de informações este trabalho visa responder:

As companhias brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) estão cumprindo com as exigências de divulgação dos Ativos Intangíveis de acordo com o CPC 04?

Desse modo o trabalho tem como objetivo geral verificar a divulgação dos ativos intangíveis nas companhias brasileiras listadas na Bovespa, de acordo com o CPC 04. Para tanto, apresenta-se os seguintes objetivos específicos: i) levantar referencial teórico sobre o tema; ii) realizar uma pesquisa em companhias brasileiras listadas na Bovespa, com o intuito de verificar se estas estão cumprindo com as exigências de divulgação do CPC 04 – Ativos Intangíveis; iii) identificar como as empresas estão divulgando os ativos intangíveis no Balanço Patrimonial e como elas estão divulgando nas notas explicativas.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Ativos Intangíveis

O termo intangível se refere ao ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário CPC 04 (R3).

Os bens e direitos intangíveis, portanto, não podem ser tocados porque não têm corpo, mas podem ser negociados, transferidos ou vendidos, essas são as características básicas do intangível.

Hendriksen e Van Breda (1999) conceituam ativos intangíveis como ativos que carecem de substância, devendo ser reconhecidos sempre que seja possível sua identificação, mensuração confiável e controle por parte das organizações, representando uma vantagem competitiva de longo prazo para as empresas que almejam lucros sustentáveis.

Hendriksen e Van Breda (1999) definem ativos intangíveis como qualquer outro. São agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusivamente na sua exploração. Ocorre que, diferentemente dos ativos tangíveis, que são visivelmente identificados, e contabilmente separados, os intangíveis por sua vez não são.

Kohler (2010, p. 203) definiu os ativos intangíveis como “um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário”.

Com a aplicação da Lei 11.638/07 passou a ser uma exigência para os exercícios com início a partir de 1º de janeiro de 2008 para as companhias abertas e fechadas e sociedades de grande porte. Foi criado o grupo intangível, que passou a figurar como um ativo não circulante, assim como o realizável em longo prazo, os investimentos de longo prazo e o ativo imobilizado.

1.1.1 Espécies de Intangíveis

Goodwill: Conforme Belchior e Gilioli (2012, p. 314), “O Goodwill é reconhecido pela Contabilidade financeira apenas quando por meio da compra de uma empresa, ou parte dela”. Seu registro será pela diferença entre o valor pago pela empresa, ou seja, valor de mercado, e seu valor contábil. Ressaltam ainda que o valor de mercado é apontado com base no potencial de a empresa adquirida gerar benefícios econômicos futuros, por outro lado o valor contábil é alcançado pela diferença entre a soma dos valores individuais dos elementos que formam o ativo e o total dos seus passivos exigíveis, portanto, seu ativo líquido.

Marcas e patentes: Segundo Ludicibus (2010) esta categoria de intangível normalmente tem valor pequeno, comparativamente com as demais, pois envolve os gastos com registro de marca, nomes, invenções próprias, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação (tecnologia).

Direitos sobre recursos naturais: Segundo Ludicibus (2010) estão relacionadas aos custos incorridos na obtenção dos direitos de exploração de jazidas de minério, de pedras preciosas e similares. O valor de custo da jazida, quando a área é de propriedade da empresa, deve ser destacado em conta à parte no Balanço.

Pesquisa e desenvolvimento:

De acordo com o CPC 04 a fase de pesquisa e desenvolvimento são classificados da seguinte forma:

Fase de pesquisa:

54. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos são reconhecidos como despesa quando incorridos.

55. São exemplos de atividades de pesquisa:

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; CPC_04 17
- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

56. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

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

57. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa. 58. São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou reutilização;
- (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e

(d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

59. Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade avalia os benefícios econômicos a serem obtidos CPC_04 18 por meio desse ativo com base nos princípios do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto no Pronunciamento Técnico CPC 01.

60. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir junto a uma financiadora indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

61. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com segurança o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver softwares de computadores.

62. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

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

Direitos de autorais e licenças: Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) são ativos que representam conferidos a alguém, normalmente durante determinado período. Os intangíveis, quando de duração limitada, durante a vida conferida pelo direito, contrato ou permissão governamental, ou por sua vida econômica. (A criação de um projeto).

Softwares: Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) uma sequência de instruções escritas para serem interpretadas por um computador com o objetivo de executar tarefas específicas. Também pode ser definido como os programas que comandam o funcionamento de um computador.

1.1.2 Características adicionais dos Intangíveis

Segundo Hendriksen (1999), enumera uma série de características para diferenciar os intangíveis. São elas:

1. Não são separáveis do valor da empresa como um todo (mais isto se aplica claramente apenas em alguns casos; o portador de alto valor e de direitos autorais teria pouca dificuldade para distingui-los do intangível geral do negócio);
2. Há um alto grau de incerteza relativo ao valor dos benefícios futuros a serem recebidos (isto se aplicaria também a muitos itens do imobilizado tangível e mesmo para algumas propriedades imobiliárias e para grande parte dos inventários);
3. Não se pode determinar o valor do ativo pela verificação da condição física, do custo de reposição ou de um valor corrente do mercado. (A o comparar com ativos imobilizados tangíveis, entretanto alguns ativos fixos perdem valor independente da sua condição física. Se o *Goodwill* ou um produto patenteável tem o custo de reposição ou um valor de mercado é uma questão de fato em cada caso);
4. Quanto a valor a ser derivado dos benefícios futuros esperados, é impossível determinar qual parte da receita deriva de um intangível, especificamente. (É o mesmo critério criticado em um; além disso, a inabilidade em atribuir receitas a ativos específicos aplica-se igualmente à maioria dos ativos tangível);
5. Surgem de condição de concorrência imperfeita. (Desde que a concorrência imperfeita é a norma e não a exceção em uma economia moderna, não tem muito sentido a afirmação).

1.2 Ativos Intangíveis segundo a Lei 11.638/07

Conforme já mencionado, em 28 de dezembro de 2007 foi aprovada a Lei 11.638, que traz uma série de modificações e inovações à Lei 6.404/76, no que diz respeito à elaboração e divulgação das Demonstrações Financeiras. Esta Lei tem como um dos seus objetivos a modernização e harmonização da legislação societária brasileira com os princípios e melhores práticas contábeis internacionais, adequando, assim, o Brasil aos sistemas contábeis mais utilizados e aceitos no exterior.

Um dos avanços da Lei 11.638/07 foi alterar as regras aplicáveis ao tratamento de Ativos Intangíveis no Balanço das companhias, previstas inicialmente na Lei das Sociedades por Ações e regulamentadas pela Deliberação nº 488, de 3 de outubro de 2005, a qual foi emitida pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) que, por sua vez, também aprovou o Pronunciamento NPC nº 27, emitido pelo IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

Com a alteração no tratamento dos Ativos Intangíveis, a Lei 11.638/07, criou um grupo contábil específico para o tratamento desses ativos.

A criação do grupo Ativo Intangível contribuiu para melhor identificação e

Individualização desse grupo das companhias no contexto do seu efetivo patrimônio, já que como exemplos de Ativos Intangíveis citam-se as marcas, patentes, direitos sobre recursos naturais, fundo de comércio, etc.

A Lei 11.638/07 também trouxe outras mudanças à Lei das Sociedades por Ações, como, por exemplo, a inclusão no Balanço de novo critério de avaliação dos bens, de forma que os direitos classificados como intangíveis serão avaliados pelo custo incorrido na aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, o que também beneficia as empresas, que passa a determinar de forma mais clara e exata o real valor dos seus bens Intangíveis.

Não obstante tal disposição, o artigo 183, parágrafo 3º, da Lei das Sociedades por Ações, alterado pela Lei 11.638/07, também atribui à sociedade o dever de efetuar, periodicamente, a análise sobre a recuperação dos valores registrados no grupo intangível com o objetivo de assegurar que sejam:

Registradas as perdas de valor do capital aplicado, quando houver decisão de interromper as atividades a que tais ativos se destinavam, ou quando comprovado que não poderão trazer resultados suficientes para a recuperação desse valor;

Revisados e ajustados os critérios utilizados para a determinação da vida útil econômica de tais bens do grupo Intangível e para o cálculo da respectiva depreciação, exaustão e amortização.

Sendo assim, com a criação de um grupo específico para os Ativos Intangíveis nos Balanços das companhias, é natural haver a reclassificação dos certos ativos das sociedades, registrados em outros grupos para o grupo dos Ativos Intangíveis, o que deverá reduzir de forma considerável os grupos de contas “investimentos”, “imobilizado”, e “diferido”, e identificar de forma mais precisa a relevância da propriedade intelectual no Balanço das companhias.

1.3 Pronunciamento CPC 04 – Ativos Intangíveis

Pronunciamento Técnico do CPC 04 tem como objetivo definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Estabelecendo que uma entidade deva reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste Pronunciamento forem atendidos. Especificando também

como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

1.3.1 Mensuração e vida útil

O CPC 04 determina que, após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado com base no custo, deduzido da amortização acumulada e de possíveis perdas estimadas por redução a valor recuperável. Ressalta ainda que de acordo com o pronunciamento, seja considerada a possibilidade do intangível ser mensurado com base no valor reavaliado, somente se permitido legalmente. De acordo com a Lei 6.404/76, atualmente a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é admitida.

Segundo Belchior e Gilioli (2012) a medida que o ativo intangível for reavaliado a amortização acumulada deve ser atualizada. Descrevem que essa atualização pode ser proporcional à variação no valor contábil bruto do ativo, ou então, eliminada contar o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor reavaliado do ativo.

Ainda conforme os autores:

Deixando de existir mercado ativo para um Ativo Intangível, seu valor contábil deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por desvalorização. Se, posteriormente voltar a existir um mercado ativo, volta se a aplicar o método de reavaliação a partir de então.

O Pronunciamento CPC 04 estabelece ainda que:

87. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquida somente pode ser transferida para lucros acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, uma parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é usado pela entidade; nesse caso, o valor realizado será a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. A transferência para lucros acumulados não deve transitar pelo resultado.

De acordo com Iudícibus et. al. (2010, p. 265), “[...] se o intangível possui vida útil definida de ser amortizado, se por outro lado, possui vida útil indefinida, deve ser objeto de testes de impairment periódicos”.

1.3.2 Reconhecimento do Ativos Intangíveis

Atendendo a definição e os critérios de reconhecimento do Pronunciamento CPC 04 o mesmo ocorre quando “[...] é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso”. O item 21 do Pronunciamento diz ainda que um ativo intangível deve ser reconhecido somente se:

- a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favos da entidade;
- b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

O reconhecimento inicial de um Ativo Intangível é pelo seu custo.

São exemplos de custos atribuíveis e custos não atribuíveis conforme Belchior e Gilioli (2012):

Exemplos de custos atribuíveis:

- Custos de benefícios aos empregados, para que o ativo fique em condições de uso ou funcionamento;
- Honorários profissionais para que o ativo fique em condições operacionais;
- Custos para atestar o bom funcionamento do ativo.

Exemplos de custos não atribuíveis:

- 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;
- Custos administrativos e outros custos indiretos.

Os autores descrevem ainda que o reconhecimento dos custos no valor contábil para quando esse ativo está nas condições operacionais esperadas pela administração. Ressaltam que não sejam incluídos no seu valor contábil os custos incorridos no uso ou na reinstalação do ativo imobilizado.

Ao fazer uma observação os autores dizem que:

Se o prazo de pagamento de Ativo Intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo é o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para seu uso). Neste último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo. (BELCHIOR E GILIOLI, 2012, p.312)

1.3.3 Divulgação dos Ativos intangíveis conforme o CPC 04

De acordo com o CPC 04 a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

(a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizada;

(b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;

(c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;

(d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

(i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;

(ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes do Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras baixas;

(iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

(iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

- (v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (vi) qualquer amortização reconhecida no período;
- (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
- (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

O Pronunciamento do CPC 04 estabelece que as entidades também devem divulgar:

122..

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

(e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

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

(a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e

(b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

2. METODOLOGIA

Neste presente artigo realizou-se uma pesquisa com método dedutivo, que segundo Marconi e Lakatos (2003), é o estudo que refaz ou busca novas expressões de forma a esclarecer informações já contidas nos objetivos. Do tipo exploratória, que, segundo Gil (2002) é o tipo de pesquisa que dá ao autor maior intimidade com o tema abordado, objetivando o seu esclarecimento, aprimoramento de ideias ou ainda a confirmação de uma ou mais suspeitas. Marconi e Lakatos (2003) ainda mencionam que na pesquisa exploratória são aplicados usualmente métodos padronizados que podem ser usados simultaneamente ou não, como a busca por resultados testados ou a análise de documentos e também documental, que é o trabalho em que o pesquisador faz uso de materiais que ainda não foram analisados profundamente dentro do tema estudado. Gil (2002) com abordagens qualitativas, composta por análises detalhadas do tema estudado e que, com o uso não obrigatório de dados estatísticos, busca suas peculiaridades e quantitativa que segundo GIL (2012) é o estudo que fornece elementos de definição que tornem possível os envolvidos e interessados tomarem decisões precisas.

No presente artigo foram analisados os demonstrativos dos exercícios de 2015, 2016 e 2017 das seguintes empresas: Embraer S.A, Natura S.A e Saraiva S.A. Essas empresas foram escolhidas aleatoriamente.

Os itens exigidos pelo Pronunciamento técnico CPC 04 nos demonstrativos são os seguintes:

Quadro 1: Checklist para verificação da evidenciação dos Ativos Intangíveis.

1. Distingue Ativos Intangíveis gerados internamente dos gerados e externamente?
2. Informa se a vida útil é definida ou indefinida?
3. Define prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas?
4. Demonstra o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada no início e no final do período.
5. Apresenta a conciliação do valor contábil no início e no final do período
6. As classes são separadas (agregadas) em classes menores (maiores)?
7. Divulga informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução do valor Recuperável de Ativos?
8. Informa as mudanças de estimativa contábil e retificação de erros?
9. Apresenta o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período?

Fonte: Dados coletados do comitê de pronunciamento técnico CPC 04

3. RESULTADO

A Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A (*Embraer*) é uma holding responsável pela fabricação de aviões militares, comerciais, executivos ou agrícolas. Está listada como a terceira maior fabricante de jatos, perdendo apenas para a *Boeing* e *Airbus*, atualmente é a maior empresa brasileira no quesito exportação, além de possuir o maior número de pedidos de jatos, o que a coloca como líder de mercado na categoria de 70 a 120 assentos. A empresa possui em média dezessete mil empregados, sendo onde mil diretos e o restante indiretos.

A sede da *Embraer* está localizada em São José dos Campos, e possui outras *joint-ventures* (*OGMA* em Portugal e *Harbin Embraer* na China). Todos os testes são realizados em uma pista construída exclusivamente para esta finalidade, com cerca de 4.960 metros de extensão, o que a torna a maior do mundo.

Observa-se que a empresa *Embraer* S.A divulgou em todos os seus exercícios 86% do que se é exigido pelo pronunciamento técnico CPC 04, deixando de divulgar nos seus demonstrativos contábeis a distinção entre os ativos gerados internamente dos gerados externamente.

Quadro 2: Empresa Embraer S.A

Embraer S.A			
	2015	2016	2017
1.Distingue Ativos Intangíveis gerados internamente dos gerados e externamente?	Não	Não	Não
2. Informa se a vida útil é definida ou indefinida?	Sim	Sim	Sim
3. Define prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados?	Sim	Sim	Sim
4. Demonstra o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada no início e no final do período	Sim	Sim	Sim
5. Apresenta a conciliação do valor contábil no início e no final do período	Sim	Sim	Sim
6. As classes são separadas (agregadas) em classes menores (maiores)?	Sim	Sim	Sim
7. Divulga informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução do valor Recuperável de Ativos?	Sim	Sim	Sim
8. Informa as mudanças de estimativa contábil e retificação de erros?	Não ocorreu	Não ocorreu	Não ocorreu
9. Apresenta o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período?	Não ocorreu	Não ocorreu	Não ocorreu

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados coletados.

Natura é uma empresa brasileira que atua no setor de produtos de tratamento para o rosto, corpo, sabonetes, barba, desodorantes, óleos corporais, maquiagem, perfumaria, cabelos, proteção solar, e infantil. Fundada em 1969 por Antônio Luiz Seabra, hoje está presente no Brasil, Argentina, Chile, Colômbia, México, Peru, Venezuela, França e Estados Unidos, além de outros 63 países indiretamente. O número de funcionários, chamados na empresa de "colaboradores", atingiu 7.000 em 2013 e o de consultoras estimado em 1,5 milhão.

A empresa Natura S.A em todos os seus exercícios do ano de 2015, 2016 e 2017 não apresentou grande parte do que se é exigido pelo pronunciamento técnico CPC 04. A empresa não demonstra em seus demonstrativos contábeis a distinção entre ativos separados internamente dos gerados externamente, a conciliação de valor contábil no início e no final e também se as classes são separadas em classes menores ou maiores. Assim, ficou entendido que a empresa só divulgou 57% do que a norma pede, além de não observa o CPC 04 no momento de preparar suas demonstrações.

Quadro 3: Empresa Natura S.A

Natura S.A			
	2015	2016	2017
1.Distingue Ativos Intangíveis gerados internamente dos gerados e externamente?	Não	Não	Não
2.Informa se a vida útil é definida ou indefinida?	Sim	Sim	Sim
3.Define prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados?	Sim	Sim	Sim
4.Demonstra o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada no início e no final do período	Sim	Sim	Sim
5.Apresenta a conciliação do valor contábil no início e no final do período	Não	Não	Não
6.As classes são separadas (agregadas) em classes menores (maiores)?	Não	Não	Não
7.Divulga informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução do valor Recuperável de Ativos?	Sim	Sim	Sim
8.Informa as mudanças de estimativa contábil e retificação de erros?	Não ocorreu	Não ocorreu	Não ocorreu
9.Apresenta o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período?	Não ocorreu	Não ocorreu	Não ocorreu

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados coletados.

Grupo Saraiva, companhia nacional de capital aberto com cerca de seis mil funcionários e que em 2014 celebra seu centenário, cria e distribui conteúdo, tecnologia e serviços por meio de seus Negócios Editoriais e Varejo. O Grupo é referência na produção de conteúdo para educação básica, ensino técnico e superior, em especial Direito, onde é líder de mercado. Suas soluções educacionais incorporam tecnologias inovadoras, tais como aprendizagem adaptativa, biblioteca digital por assinatura, fornecendo também conteúdo e metodologia para o ensino à distância. Com 115 lojas em 17 Estados brasileiros e Distrito Federal, possui a maior rede varejista de conteúdo, cultura e entretenimento do País e comercializa seu leitor digital próprio, o Lev.

Observou-se que a empresa Saraiva S.A em todos os seus exercícios de 2015, 2016 e 2017, apresentou boa parte do que se é exigido pelo pronunciamento técnico CPC 04. A empresa não divulgou as mudanças de estimativa contábil e a retificação de erros, o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período, porém é possível perceber que esses fatos não ocorreram no período, por este motivo não foram

mencionados. Fica-se entendido que a empresa observa o CPC 04 no momento de preparar suas demonstrações contábeis.

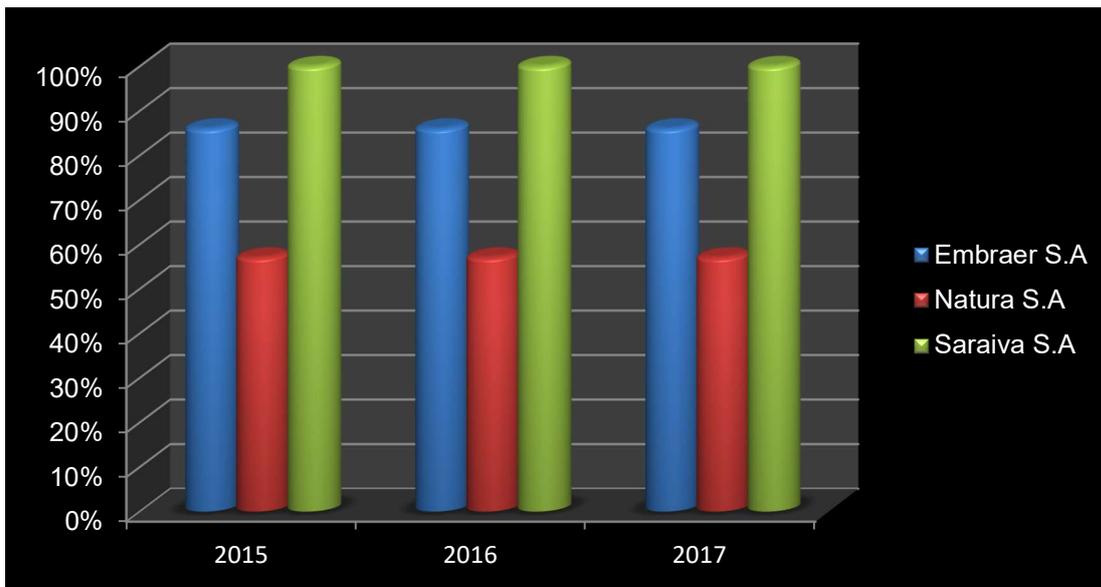
Quadro 3: Empresa Saraiva S.A

Saraiva S.A			
	2015	2016	2017
1.Distingue Ativos Intangíveis gerados internamente dos gerados e externamente?	Sim	Sim	Sim
2.Informa se a vida útil é definida ou indefinida?	Sim	Sim	Sim
3.Define prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas?	Sim	Sim	Sim
4.Demonstra o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada no início e no final do período	Sim	Sim	Sim
5.Apresenta a conciliação do valor contábil no início e no final do período	Não	Não	Não
6.As classes são separadas (agregadas) em classes menores (maiores)?	Não	Não	Não
7.Divulga informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução do valor Recuperável de Ativos?	Sim	Sim	Sim
8.Informa as mudanças de estimativa contábil e retificação de erros?	Não ocorreu	Não ocorreu	Não ocorreu
9.Apresenta o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período?	Não ocorreu	Não ocorreu	Não ocorreu

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados coletados.

Elaborou-se o gráfico abaixo a fim de melhor visualizar o grau de aplicabilidade dos pronunciamentos técnicos CPC 04 pelas empresas analisadas no decorrer dos anos 2015, 2016 e 2017.

Gráfico 1: Grau de Aplicabilidade do CPC 04



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados coletados

Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo analisar o nível de divulgação das informações sobre os ativos intangíveis, de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 04, das empresas listadas na BM&FBovespa nos exercícios de 2015, 2016 e 2017.

Conforme abordado ao longo do trabalho, a informação contábil é considerada por seus usuários como uma das ferramentas que contribuem para a avaliação da capacidade de geração de benefícios econômicos das organizações, e que para tanto necessitam ser evidenciadas com qualidade, afim de que possam ser relevantes no processo decisório.

Com os resultados da pesquisa é possível constatar que as empresas analisadas estão procurando seguir o que se é exigido pelo CPC 04, mas neste estudo observou-se que apenas uma das três empresas que foram analisadas seguiu integralmente o que é exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 04 divulgando 100% dos itens requeridos.

Acredita-se que a fiscalização deveria estar mais atuante a fim de que todas as empresas segam integralmente as exigências atuais para que nenhum usuário da informação não possa ser prejudicado.

Referencias Teóricas

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília-DF, 27 de dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso: 02 Nov./2017

BELCHIOR, Flávio Silva; GILIOLI, Adriano. Ativo Intangível. In: MARION, José Carlos. **Normas e Práticas Contábeis: Uma Introdução**. 2°. ed.: Atlas, 2012. Cap. 9, p. 304-327

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC04**. Ativo Intangível. 2010. 87p. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2008.pdf>. Acesso em: 06 Nov. 2017.

EMBRAER S.A. **Relatórios**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm> Acesso em 10 Abr. 2018.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 5 ed. São Paulo. Atlas. 2000

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKESSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1ª ed. 7ª reimpr. São Paulo: Atlas, 1999, p. 387-391.

IUDÍCIUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 2010. São Paulo: Atlas 2010.

_____, _____. **Teoria da Contabilidade**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 110-115, p. 203.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NATURA S.A. **Relatórios**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm> Aceso em 10 Abr.2018.

REINA, Donizete; REINA, Diana Rossi Maximiano; ENSSLIN, Sandra Rolim; GALLON, Alessandra Vasconcelos; RONCHI, Suelen Aidar. **Intangível asses: Um estudo epistemológico da produção científica internacional no período de**

1996 a 2008. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, 2009, Fortaleza.
Anais. Fortaleza: ABC,2009.

RITTA, Cleyton de Oliveira; ENSSLIN, Sand
SARAIVA S.A. **Relatórios**. Disponível em: <
http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm> Acesso em 10 Abr. 2018.