

Ativos Intangíveis – Teste de *Impairment*

Autoria: José Luiz dos Santos, Paulo Schmidt, José Mário Matsumura Gomes, Paulo Roberto Pinheiro, Luciane Alves Fernandes, Nilson Perinazzo Machado

Resumo: Este artigo tem por objetivo apresentar as principais alterações introduzidas nas normas norte-americanas, pelo pronunciamento FAS n.º 142/01 - *Goodwill and Other Intangible Assets* em 30 de junho de 2001 em relação à aplicação do teste de *impairment* sobre os ativos intangíveis. Para atingir tal objetivo, inicialmente foram assinaladas, ainda que brevemente, a definição de ativos intangíveis e de *goodwill*, que formam uma das áreas mais complexas da área de Finanças e da Teoria da Contabilidade, a partir de então se partiu para a contextualização do teste de *impairment*, que por força desse pronunciamento passou a ser obrigatória, no mínimo anualmente, para os ativos intangíveis, em substituição, a até então obrigatória amortização dos ativos intangíveis, que era efetuada em um prazo arbitrário de 40 anos, nas normas norte-americanas, representando então um avanço em relação ao procedimento anterior. Finalmente são levantadas algumas conclusões.

INTRODUÇÃO

Com a mundialização dos mercados e o conseqüente acirramento da concorrência, as companhias têm procurado aumentar seus ganhos e suas fontes de investimento de capital, para isso torna-se crítico para elas, gerenciar mais produtivamente os seus recursos. Segundo Hardgrove e Voloshko (2003:43) esse objetivo tem sido atingido por muitas empresas que confiam extensivamente em desenvolver e explorar eficazmente suas propriedades intelectuais. Nesse contexto, torna-se imprescindível a correta mensuração do valor dos ativos intangíveis.

Adicionalmente, analistas e outros usuários das demonstrações financeiras, bem como gerentes das companhias, observaram que os ativos intangíveis são recursos econômicos cuja importância vem aumentando para muitas entidades no mundo todo, adicionalmente está aumentando a sua proporção em relação aos ativos tangíveis, nas aquisições de entidades, bem como nas fusões, cisões e incorporações, ou seja, nas combinações de negócios. Conseqüentemente, melhores informações sobre ativos intangíveis são imprescindíveis.

Além disso, de acordo com o *Financial Accounting Standards Board* - FASB os usuários das demonstrações financeiras indicaram que eles não consideravam a despesa com amortização do *goodwill* como sendo uma informação útil na análise de investimentos, haja vista a arbitrariedade utilizada na sua amortização, ou seja, as empresas deveriam realizar todo o valor dos intangíveis por um período de 40 anos.

Desse cenário, resultaram problemas de como as entidades deveriam tratar contabilmente seus ativos intangíveis, em especial em relação à determinação de seus valores. Só o fato do interesse demonstrado por estudiosos da matéria, a variedade de opiniões emitidas e a extensão das discussões a seu respeito indicam a existência de um problema real a ser solucionado e também o vasto campo a ser pesquisado.

Tendo em vista esses aspectos, o artigo em voga procura destacar a crescente importância que os ativos intangíveis vêm assumindo no contexto organizacional e a

necessidade de modificação da sua mensuração e contabilização a fim de atender as necessidades informacionais por parte dos usuários das demonstrações financeiras.

Para isso, serão apresentadas as principais alterações introduzidas pela contabilidade internacional, em especial o pronunciamento FAS n.º 142/01 – *Goodwill and Other Intangible Assets* emitido pelo FASB que alterou significativamente as normas norte-americanas no que tange a mensuração e contabilização do teste de *impairment*, cujo objetivo é reconhecer a perda de valor de um ativo intangível, ou seja, a redução das estimativas de fluxos de caixa futuros, inclusive do *goodwill*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1.1 Definição de ativos intangíveis

Antes de abordar a problemática atinente ao teste de *impairment*, deve-se definir ativos intangíveis. O termo intangível tem origem no Latim *tangere* ou no Grego *tango*, que significa tocar. Logo, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados, porque não possuem corpo físico nem matéria. Contudo, a tentativa de relacionar a etimologia da palavra intangível à definição contábil dessa categoria não será exitosa, haja vista que muitos outros ativos não possuem tangibilidade e são classificados como se tangíveis fossem, a exemplo das despesas antecipadas, duplicatas a receber, aplicações financeiras etc. “Isto porque os pesquisadores têm procurado limitar a definição de intangíveis restringindo-a a ativos não circulantes”, conforme afirmam Hendriksen e Breda (1999:388).

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

Uma das definições mais adequada, segundo estudiosos da área é a de Kohler (apud Iudícibus, 1997:203) que define intangível como “ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário”. Todavia, esta definição possui a limitação de não conceituar ativos de capital, se capital possuir a conotação de recurso econômico a definição estará incompleta, pois também o recurso trabalho e terra produzem ativos intangíveis, a exemplo de direitos autorais e localização estratégica.

Assim, pode-se definir ativos intangíveis, segundo Schmidt e Santos (2002) como sendo recursos incorpóreos controlados pela entidade capazes de produzir benefícios futuros.

2.1.2 Definição de goodwill adquirido em uma combinação de negócios

A principal alteração ocorrida nas normas norte-americanas, com a introdução do FAS n.º 142, diz respeito ao teste de *impairment* que deve ser aplicado no mínimo anualmente ao *goodwill*. Este mesmo pronunciamento determinou que a partir de junho de 2001 o *goodwill* não mais será amortizado em 40 anos, prática contábil até então utilizada nas normas norte-americanas, dessa forma deve-se inicialmente definir *goodwill*.

Goodwill adquirido em uma combinação de negócios está definido no parágrafo 43 do FAS n.º 141, como sendo o excesso de valor pago pela empresa adquirente sobre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos. Além disso, o pronunciamento dispõe que qualquer ativo intangível que não preencha os critérios contratual ou legal e de separabilidade, será reconhecido como *goodwill*, ou seja, se o ativo intangível não estiver consubstanciado em um contrato, não possuir suporte legal ou não for possível alugá-lo, vendê-lo, transferi-lo, licenciá-lo ou trocá-lo, nessas hipóteses o ativo intangível será reconhecido como *goodwill*.

Pode-se verificar tal conceito partindo-se da situação patrimonial e de valor justo de uma entidade investida adquirida, de acordo com o apresentado na figura n.º 1.

		Valor <u>Contábil</u>	Valor <u>Justo</u>
Estoques.....	\$	10.000	15.000
Imóveis.....	\$	45.000	70.000
Patentes.....	\$	10.000	20.000
Contas a pagar.....	\$	<u>(5.000)</u>	<u>(10.000)</u>
	\$	60.000	95.000

Figura 1: Valor Contábil e Valor Justo dos Ativos Líquidos- US-GAAP

Em relação à situação patrimonial e de valor justo dos ativos líquidos da investida, apresentados na figura n.º 1, supondo que a entidade investidora adquiriu o controle acionário da investida por \$ 120.000, o valor do *goodwill*, nessa hipótese, será de \$ 25.000, obtido pela diferença entre o valor pago e o valor justo dos ativos líquidos da investida (120.000 – 95.000).

A dificuldade maior reside não no cálculo do *goodwill*, mas sim na apuração do valor justo dos ativos líquidos, devido à subjetividade que envolve tal conceito. Valor justo é definido nas normas norte-americanas como sendo a quantia pela qual o ativo ou passivo pode ser comprado ou vendido em uma transação atual entre partes dispostas a negociar, isto é, exceto em uma venda forçada ou liquidação.

Outro aspecto que deve ser ressaltado é que diferentemente das normas brasileiras, o registro contábil do *goodwill*, nas normas norte-americanas, não é realizado em subconta distinta do investimento, mas sim na própria conta de investimento, conforme registro apresentado na figura n.º 2.

D - Investimentos.....	\$	120.000
C - Caixa.....	\$	120.000

Figura 2: Registro Contábil do *goodwill* – US-GAAP

Contudo, por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas o valor do *goodwill* deve ser evidenciado destacadamente, de acordo com a figura n.º 3.

ATIVO	\$ <u>130.000</u>
Estoque.....	\$ 15.000
Imóveis.....	\$ 70.000
Patentes	\$ 20.000
<i>Goodwill</i>	\$ 25.000
PASSIVO	\$ <u>130.000</u>
Contas a pagar.....	\$ 10.000
Capital social	\$ 120.000

Figura 3: Apresentação do *goodwill* no Balanço Patrimonial Consolidado

Esse tratamento contábil decorre basicamente do fato de que tanto nos Estados Unidos, quanto nas normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* - IASB, entenderem que às demonstrações financeiras consolidadas apresentam uma informação de qualidade superior às demonstrações financeiras individuais das entidades.

2.1.3 Alterações introduzidas pelo pronunciamento FAS n.º 142/01

O tratamento contábil dos ativos intangíveis, nas normas norte-americanas era regulamentado pela opinião n.º 17 do *Accounting Principles Board* - APB, contudo, em junho de 2001 ela foi substituída pelo pronunciamento n.º 142/01. As principais diferenças entre estes pronunciamentos estão relacionadas a seguir.

A opinião n.º 17 do APB presumia que o *goodwill* e todos os outros ativos intangíveis perdiam a sua utilidade, ou seja, tinham vida útil finita, conseqüentemente seus valores deveriam ser amortizados na determinação do resultado líquido do exercício. Este pronunciamento também determinava um teto máximo de amortização arbitrária de 40 anos para esses ativos. O pronunciamento FAS n.º 142/01 não presume que os ativos intangíveis percam utilidade, ao invés disso presume que o *goodwill* e os demais ativos intangíveis possuam vida útil indefinida e não devem ser amortizados, porém deverão ser testados, no mínimo anualmente, para verificar se ocorreu perda de utilidade. Este teste é denominado nas normas norte-americanas de teste de *impairment*.

O teste de *impairment* consiste na comparação entre o valor contábil do ativo intangível e o seu valor justo. Se o valor contábil exceder o valor justo, uma perda por *impairment* será reconhecida, no valor desse excesso, o que implica em dizer que a perda decorrente da redução do valor do ativo intangível será reconhecida no resultado do exercício.

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

Segmento operacional é definido como sendo uma divisão de uma entidade ou um nível inferior a este como, por exemplo, de uma unidade de negócios, ou seja, utiliza-se o menor nível que a entidade utiliza para planejar, controlar, avaliar e evidenciar os negócios.

2.1.4 Teste de *impairment* - *Goodwill*

A mensuração da perda por *impairment* está descrita no parágrafo 19 do FAS n.º 142/01, que determina um tratamento em duas etapas para a determinação do valor da perda. A primeira etapa do teste de *impairment* do *goodwill*, usada para identificar potenciais perdas por *impairment*, compara o valor justo de um segmento operacional de uma entidade com o seu valor contábil, incluindo o *goodwill*. Se o valor justo do segmento operacional exceder o valor contábil, o *goodwill* do segmento operacional será considerado não deteriorado, conforme exemplo apresentado na figura n.º 4.

Valor justo do segmento operacional.....	\$ 66.000
Valor contábil do segmento operacional.....	\$ <u>65.350</u>
Diferença.....	\$ 650

Figura 4: Primeira Etapa do Teste de *Impairment*

Nesse caso, como o valor justo do segmento operacional supera o seu valor contábil, conseqüentemente, a segunda etapa do teste de *impairment* não será necessária, pois se o valor contábil da unidade de negócios é inferior ao seu valor justo, considera-se que o mesmo não perdeu valor, mas sim que o mesmo aumentou de valor. Contudo, esse aumento de valor não pode ser registrado, pois as normas norte-americanas não prevêm o instituto da reavaliação de ativos em suas normas.

Todavia, se o valor contábil do segmento operacional exceder o seu valor justo, por exemplo, \$ 65.000, ainda em relação à figura n.º4, a segunda etapa do teste de *impairment* deverá ser realizada tendo em vista a mensuração da perda por *impairment* do *goodwill*, se houver.

O parágrafo 20 do FAS n.º 142/01 define que a segunda etapa do teste de *impairment* do *goodwill*, usada para mensurar o valor da perda por *impairment*, compara o valor justo do *goodwill* do segmento operacional com o seu valor contábil. Caso o valor contábil do *goodwill* do segmento operacional exceder o valor justo implícito do *goodwill*, uma perda por *impairment* será reconhecida e o seu valor será igual a do excesso.

O conceito de valor justo implícito do *goodwill* é utilizado porque o valor justo do *goodwill* somente pode ser mensurado como um valor residual, ou seja, não pode ser mensurado diretamente. Conseqüentemente, é utilizado um método para determinar um valor estimado razoável para o *goodwill* visando mensurá-lo e reconhecer a perda. Esse valor estimado é designado de valor justo implícito do *goodwill*, um exemplo dessa situação está apresentada na figura n.º 5.

Valor justo implícito do <i>goodwill</i> segmento operacional.....	\$ 29.900
Valor contábil do <i>goodwill</i> do segmento operacional.....	\$ <u>30.350</u>
Perda por <i>impairment</i>	\$ (450)

Figura 5: Segunda Etapa do Teste de *Impairment*

Na figura n.º 5 verifica-se que a perda por *impairment* é de \$ 450, obtida através da subtração do valor contábil do *goodwill* do segmento operacional \$ 30.350 e o valor justo implícito do *goodwill* do segmento operacional \$ 29.900. Contudo, o valor da perda reconhecida não poderá exceder o valor contábil do *goodwill*, ou seja, não existe a possibilidade, nas normas internacionais, de se pode transformar o *goodwill* em *goodwill* negativo.

Uma vez reconhecida à perda por *impairment* do *goodwill*, o valor ajustado do *goodwill* será a sua nova base contábil e será utilizada, no mínimo, no exercício seguinte para a realização de um novo teste de *impairment*. É importante ressaltar também que, uma posterior reversão da perda por *impairment* do *goodwill* é proibida, uma vez que a mensuração da perda está completa. Além disso, esse procedimento é consistente com o de não reavaliar os ativos.

Assim, a maior dificuldade nesse tipo de avaliação, reside na identificação do valor justo implícito do *goodwill*. Essa mensuração está definida no parágrafo 21 do pronunciamento FAS n.º 142 que determina que ele será apurado da mesma maneira que o valor do *goodwill* reconhecido em uma combinação de negócios, ou seja, a entidade alocará o valor justo para todos os ativos e passivos que compõem um determinado segmento operacional, exceto o *goodwill* (incluindo qualquer ativo intangível não reconhecido), como se o mesmo tivesse sido adquirido em uma combinação de negócios e o valor justo do segmento operacional fosse pago para adquirir o segmento operacional.

Pode-se verificar essa situação, em relação ao valor justo do *goodwill* de um segmento operacional, no valor de \$ 29.900, apresentado na figura n.º 5, que foi obtido através do cálculo apresentado na figura n.º 6.

	Valor Contábil	Valor Justo
Caixa.....	\$ 20.000	\$ 20.000
Estoques.....	\$ 5.000	\$ 5.000
Imóveis	\$ 5.000	\$ 5.000
Patentes.....	\$ <u>5.000</u>	\$ <u>5.100</u>
Total Ativo Líquido.....	\$ 35.000	\$ 35.100
(Exceto <i>goodwill</i>)		
Segmento Operacional.....	\$ 65.350	\$ 65.000
Valor justo implícito do Goodwill.....		\$ 29.900

Figura 6: Cálculo do Valor Justo Implícito do *goodwill*

Em relação à figura n.º 6, o valor justo implícito do *goodwill* do segmento operacional que é de \$ 29.900, foi obtido pela diferença entre o valor justo dos ativos e passivos que compõe o segmento operacional, exceto o *goodwill*, que totalizaram \$ 35.100 e o valor justo do segmento operacional que é \$ 65.000.

É importante destacar que, esse processo de alocação será usado somente com o propósito de testar o *goodwill* para *impairment*, conseqüentemente, uma entidade não irá baixar um ativo ou passivo reconhecido, nem tampouco deverá reconhecer um ativo intangível não reconhecido anteriormente como resultado deste processo de alocação.

Contudo, pode ocorrer uma outra situação na qual, não obstante o valor justo do segmento operacional seja inferior ao seu valor contábil, sendo necessário então realizar a segunda etapa do teste de *impairment*, não ocorra uma perda por *impairment*, pois o valor justo implícito do *goodwill* é superior ao seu valor contábil. Essa situação pode ser observada, ainda em relação ao segmento operacional apresentado na figura n.º4, no exemplo apresentado na figura n.º7.

	Valor Contábil	Valor Justo
Caixa.....	\$ 20.000	\$ 20.000
Estoques.....	\$ 5.000	\$ 5.000
Imóveis	\$ 5.000	\$ 4.500
Patentes.....	\$ <u>5.000</u>	\$ <u>5.100</u>
Total Ativo Líquido.....	\$ 35.000	\$ 34.600
(Exceto <i>Goodwill</i>)		
Segmento Operacional.....	\$ 65.350	\$ 65.000
Valor justo implícito do Goodwill.....		\$ 30.400

Figura 7: Cálculo do Valor Justo Implícito do *Goodwill*

Na hipótese apresentada na figura n.º 7, não ocorre uma perda por *impairment*, pois o valor justo implícito do *goodwill* é superior ao seu valor contábil, conforme cálculo apresentado na figura n.º 8.

Valor justo implícito do Goodwill segmento operacional.....	\$ 30.400
Valor contábil do Goodwill do segmento operacional.....	\$ <u>30.350</u>
Diferença.....	\$ 50

Figura 8: Segunda Etapa do Teste de *Impairment*

Além disso, o parágrafo 22 do pronunciamento FAS 142/01 estabelece que a segunda etapa do teste de *impairment* do *goodwill* deverá ser completada antes da emissão das demonstrações financeiras, desde que a perda por *impairment* do *goodwill* seja provável e possa ser razoavelmente estimada, para isso a melhor estimativa de perda deve ser usada e reconhecida nas demonstrações financeiras.

Finalmente, o parágrafo 47 do pronunciamento determina a evidenciação do fato da mensuração da perda por *impairment* ter sido feita por estimativa, adicionalmente qualquer ajuste por variação na estimativa da perda a fim de complementar o valor da perda por *impairment* será reconhecido nas demonstrações financeiras do período seguinte.

2.1.5 Mensuração do Valor Justo

O valor justo de um segmento operacional refere-se ao valor pela qual a unidade de negócios como um todo, pode ser comprada ou vendida em uma transação atual entre partes disposta a realizá-la, isto é, exceto em uma venda forçada ou liquidação.

A cotação do preço de compra em um mercado regular é a melhor evidência do valor justo e será usada como base de mensuração, se disponível. Contudo, se a cotação do preço de mercado de compra não estiver disponível, o valor justo será calculado por estimativa, com base na melhor informação disponível, incluindo preços de ativos e passivos similares ou ainda através da utilização de técnicas de avaliação.

O FASB entende que a técnica do valor presente, ou seja, a utilização de um método de fluxo de caixa descontado é normalmente a melhor técnica disponível para se estimar o valor justo de um grupo de ativos líquidos, a exemplo do segmento operacional. Quando a técnica do valor presente for utilizada para mensurar o valor justo, as estimativas de fluxos de caixa futuros devem ser consistentes com o objetivo de mensuração do valor justo, ou seja, não se deve utilizar estimativas baseadas em operações de venda forçada ou liquidação, mas sim a premissa de que a entidade está em um processo de continuidade e que tanto o comprador quanto o vendedor estão dispostos a negociar.

Além disso, essas estimativas de fluxo de caixa futuro deverão incorporar as mesmas suposições que os demais participantes do mercado utilizam em suas estimativas de valor justo. Contudo, segundo o FASB, se essas informações não estiverem disponíveis a um custo e esforço razoáveis, a entidade pode usar suas próprias suposições.

Nesse caso, os fluxos de caixa estimados deverão ser baseados em premissas razoáveis que dêem suporte à avaliação, caso a mesma venha a ser questionada pela Securities and Exchange Commission – SEC, órgão regulador do mercado de capitais norte-americano similar a Comissão de Valores Mobiliários – CVM no Brasil, para isso a estimativa deverá considerar todas as evidências disponíveis. Quanto maior for a possibilidade de verificação objetiva da evidência utilizada na avaliação, maior será o suporte fornecido pela mesma em um eventual questionamento.

A estimativa do valor justo de um segmento operacional pode também ser baseada em uma técnica de avaliação relativa que é baseada em um fator multiplicador de ganhos, receitas ou medidas similares de desempenho. Esta abordagem pode ser utilizada desde que a técnica seja consistente com o objetivo de mensuração do valor justo.

Nessa abordagem, o valor do ativo deriva da precificação de “ativos comparáveis”, padronizados e obtidos através da utilização de variáveis comuns, como receitas, lucros, valor contábil etc. Os índices mais comumente utilizados, embora existam outros, são:

- índice preço / lucro médio do setor;

- índice preço / valor contábil;
- índice preço / vendas;
- índice preço / fluxos de caixa;
- índice preço / dividendo;
- índice valor de mercado / valor de reposição (Q de Tobin).

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

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

2.1.6 Determinação da vida útil de um ativo intangível

As normas norte-americanas determinam que a contabilização de um ativo intangível será baseada em sua vida útil para fins de publicação dos relatórios da entidade. Conseqüentemente, um ativo intangível que possua vida útil finita será amortizado e um ativo intangível com vida útil indefinida não será amortizado.

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

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

Se não existirem condições legais, regulamentares, contratuais, competitivas, econômicas ou outros fatores que limitem a vida útil de um ativo intangível, para fins de publicação dos relatórios da entidade, a vida útil do ativo deverá ser considerada indefinida. A palavra indefinida não significa infinita.

2.2 ATIVOS INTANGÍVEIS SUJEITOS A AMORTIZAÇÃO

2.2.1 Tratamento Contábil

O pronunciamento FAS n.º 142/01 determina que um ativo intangível reconhecido será amortizado considerando a sua vida útil para fins de publicação da entidade, a menos que a mesma seja considerada indefinida.

No caso em que um ativo intangível tiver uma vida útil finita, mas a extensão precisa desta vida útil não é conhecida, o mesmo será amortizado sobre a melhor estimativa de sua vida útil. O método de amortização refletirá o padrão no qual os benefícios econômicos do ativo intangível serão consumidos, ou de outra forma, utilizados. Caso o padrão não puder ser confiavelmente determinado, o método de amortização em linha reta deverá ser usado.

Além disso, um ativo intangível não deverá ser baixado ou registrado como despesa no período de aquisição, a menos que ele se deteriore durante esse período. Contudo, o pronunciamento FAS n.º 2/74 – *Accounting for Research and Development Costs*, determina que o valor utilizado para adquirir um ativo intangível, que será utilizado em um projeto de pesquisa e desenvolvimento particular e que não tenha usos futuros alternativos em outros projetos, deverá ser registrado como despesa na data da sua aquisição.

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

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

Segundo as normas norte-americanas, uma entidade avaliará a vida útil remanescente de um ativo intangível, que está sendo amortizado a cada período de publicação, para determinar se ocorreram eventos ou circunstâncias que tornem necessária a revisão do período de amortização remanescente.

Caso a estimativa de vida útil remanescente de um ativo intangível se modifique, o valor remanescente desse ativo deverá ser amortizado sobre esta nova vida útil remanescente revisada. Além disso, se um ativo intangível estiver sendo amortizado e posteriormente for determinado que a sua vida útil é indefinida, esse ativo passará a ser objeto do teste de *impairment*, ou seja, o ativo intangível que estava sendo amortizado, deverá ser contabilizado da mesma forma que outros ativos intangíveis que não estão sujeitos à amortização.

2.2.2 Perda por *impairment* de intangíveis que sofrem amortização

Uma perda por *impairment* poderá ser reconhecida, mesmo para ativos intangíveis que sofrem amortização, desde que o valor contábil do ativo intangível não seja recuperável e que ele exceda o seu valor justo. Depois que a perda com o *impairment* for reconhecida, o valor contábil ajustado do ativo intangível será sua nova base de contabilização da sua amortização. Finalmente, as normas norte-americanas não permitem uma posterior reversão da perda por *impairment* reconhecida previamente.

3 CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi o de apresentar as mais significativas modificações geradas pelo pronunciamento FAS n.º 142/01 que impactaram substancialmente a mensuração e contabilização de ativos intangíveis nas normas norte-americanas. Essas mudanças deverão propiciar a contabilização dos ativos líquidos das entidades, nas combinações de negócios, a valores mais próximos de seu valor econômico, considerando que estas operações devem ser obrigatoriamente registradas pelo método de compra.

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

Por outro lado, devido à subjetividade dos conceitos de valor justo e dos métodos de abordagem utilizados na avaliação de ativos, serão necessárias determinadas precauções por parte das entidades que estão avaliando seus ativos intangíveis a fim de evitarem posteriores surpresas, como a desqualificação da avaliação por parte da SEC.

Diante desta perspectiva, constatou-se que o tratamento contábil dos intangíveis, em especial a aplicação do teste de *impairment* do *goodwill* e dos demais intangíveis, continuará a ser um assunto significativo e controvertido. A contabilização de intangíveis, em especial a mensuração do seu valor, será um assunto cuja importância irá crescer nos próximos anos. Com o surgimento destes novos problemas de contabilização e avaliação de intangíveis, um esforço adicional será necessário em pesquisas, experimentações e especialmente na harmonização de normas internacionais buscando melhor tratamento contábil para esses ativos. Neste sentido as normas norte-americanas deram um passo significativo.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRADLEY, Keith. Intellectual Capital and new Wealth of Nations, Conferência proferida na Royal Society of Arts, em Londres, em 24 de outubro de 1996.

FASB – Financial Accounting Standards Board. FAS 2 – *Accounting for Research and Development Costs*. Emitido em setembro de 1974.

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

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

HARDGROVE, Michael W; VOLOSHKO, Alex. *Maximize your global IP*, *Journal of Accountancy*, American Institute of CPAs, Nova York, Abr.2003.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDÁ, Michael F.V. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

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

MARTINS, Eliseu. *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. São Paulo: USP, 1972. Tese de Doutorado, FEA/USP, Universidade de São Paulo, 1972.

MOST, Kenneth S. *Accounting Theory*. Columbus: Grid, 1977.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *Avaliação de Ativos Intangíveis*. São Paulo: Atlas, 2002.