

# CONSIDERAÇÕES E COMENTÁRIOS SOBRE CUSTOS (ASSOCIADOS A ATIVOS ) INTANGÍVEIS

**Rodney Wernke**

**Antonio Cezar Bornia**

## **Resumo:**

*Este artigo enfoca os custos associados a Ativos Intangíveis, mais conhecidos como Custos Intangíveis. Além da apresentação dos conceitos pertinentes e da descrição dos principais tipos e evidencia-se a relação conflitante dos Custos Intangíveis com as práticas contábeis atuais.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Os Custos e a Tomada de Decisões*

## **CONSIDERAÇÕES E COMENTÁRIOS SOBRE CUSTOS (ASSOCIADOS A ATIVOS ) INTANGÍVEIS**

Rodney Wernke (Contador, Mestre e Doutorando em Engenharia de Produção)  
Antonio Cezar Bornia (Mestre e Doutor em Engenharia de Produção)  
UNISUL – E-mail: rodneyw@unisul.br – Professor horista

Área temática: (4) Os Custos e a Tomada de Decisão

## **CONSIDERAÇÕES E COMENTÁRIOS SOBRE CUSTOS (ASSOCIADOS A ATIVOS) INTANGÍVEIS**

Área temática: (4) Os Custos e a Tomada de Decisão

Resumo: Este artigo enfoca os custos associados a Ativos Intangíveis, mais conhecidos como Custos Intangíveis. Além da apresentação dos conceitos pertinentes e da descrição dos principais tipos e evidencia-se a relação conflitante dos Custos Intangíveis com as práticas contábeis atuais.

### **1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

A dificuldade para gerenciamento dos Ativos Intangíveis está fortemente vinculada ao fato de que os sistemas de informações gerenciais ou a contabilidade de custos, os quais fornecem aos gerentes informes sobre custos, receitas e variações orçamentárias, na atualidade são quase que exclusivamente preparados para a economia da era industrial, enfocando ativos físicos (tangíveis) e gastos relacionados com o trabalho. Ou seja, os custos que são comumente alocados aos produtos, processos ou atividades (através do Custeio Baseado em Atividades – ABC), são matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação (como depreciação). Os fatores intangíveis como pesquisa e desenvolvimento (P&D) e custos de aquisição de ativos intangíveis, são considerados despesas do período, não sendo alocados aos produtos ou processos. Tais sistemas de informações gerenciais fundamentados em itens tangíveis são completamente inadequados para o gerenciamento dos empreendimentos baseados no conhecimento que utilizam intensamente os chamados Ativos Intangíveis.

Diehl (1997, p. 10) registra que a incorporação de fatores intangíveis aos produtos, como moral de RH, imagem mercadológica, adequação ambiental, tornou-se não só uma vantagem competitiva em alguns segmentos econômicos, mas também uma necessidade de sobrevivência em outros. Naturalmente, a incorporação de fatores intangíveis aos processos gerenciais deve ser precedida pelo levantamento dos custos associados, entendendo-se custos como “a parcela de esforço de produção absorvida pelo produto”.

Este artigo enfoca os Custos Intangíveis apresentando inicialmente sua conceituação, descrevendo os principais tipos e comentando a relação conflitante dos Custos Intangíveis com as práticas contábeis atuais.

### **2 – CONCEITO DE CUSTOS INTANGÍVEIS**

Custo Intangível pode ser definido como a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível, citando-se como exemplos de fatores e custos intangíveis, as patentes e os custos de desenvolvimento, marcas registradas e custos de propaganda e registro, moral de RH (Recursos Humanos) e custos da política de pessoal, entre outros, conforme Diehl (1997, p.21). Tal autor ressalva porém, que uma denominação mais correta para Custos Intangíveis seria “Custos Associados a

Fatores [Ativos] Intangíveis”, mas que a expressão Custos Intangíveis já está consagrada como pertinente a este tópico, preferindo mantê-la, então.

### 3 – TIPOS DE CUSTOS INTANGÍVEIS

Os Custos Intangíveis que vêm ganhando cada vez mais importância hodiernamente, a nosso ver, são os custos relacionados às questões ambientais (conhecidos como custos ambientais), os custos referentes à qualidade (os custos da qualidade, especificamente com a categoria de falhas externas), os custos inerentes à elaboração de softwares, os custos com relação às marcas, os custos incorridos com P&D (pesquisa e desenvolvimento), bem como os gastos ou custos pertinentes a organização da empresa em sua fase de início de atividades. Excetuando-se este último, a relevância de ambos advém principalmente do fator estratégico da participação de mercado que pode ser atribuído aos mesmos.

Quanto aos custos ambientais, é notório que os consumidores têm atribuído cada vez mais valor ao aspecto ecológico nos últimos anos. A valorização do “ecologicamente correto” se materializa, por exemplo, na comercialização de produtos agrícolas isentos de agrotóxicos, de produtos reciclados (papel, plásticos, etc) ou de produtos que contribuem com a redução de emissão de gases poluentes na atmosfera.

Tocantemente aos custos da qualidade ligados às falhas externas, os mesmos se tornam importantes em virtude do comprometimento da imagem da empresa quando o cliente compra produtos que apresentam defeitos que prejudicam ou impedem o funcionamento adequado. O desgaste público oriundo de produtos defeituosos pode afetar negativamente não só as vendas do produto em si, mas todo o conjunto de itens comercializados e a própria empresa, comprometendo suas receitas ou até a continuidade da mesma.

Os recursos utilizados na elaboração e desenvolvimento de softwares crescem em importância no atual contexto da economia mundial, onde praticamente todas as empresas fazem uso de softwares para otimizar suas atividades e rotinas de controle e gerenciamento. Como a complexidade dos softwares cresce à medida que novas tecnologias vêm sendo desenvolvidas, os gastos necessários à elaboração dos mesmos têm aumentado substancialmente, requerendo maior atenção dos gestores e dos profissionais contábeis das entidades que atuam no desenvolvimento e comercialização de softwares.

Relativamente às marcas, estas constituem-se em ativos intangíveis de grande importância devido ao seu potencial para aumentar vendas, conquistar mercados, transmitir valores e estabelecer uma relação de confiança entre o consumidor e a empresa.

Já os custos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) estão mais estreitamente relacionados ao aspecto da inovação, que constitui-se de inegável vantagem competitiva no ambiente mercadológico contemporâneo, visto que as indústrias líderes da maioria dos segmentos econômicos investem pesado em P&D.

Por outro lado, os gastos com a organização operacional inicial de uma empresa podem representar montantes consideráveis dependendo do nível de tecnologia empregado, da área ou local de instalação etc, justificando a atenção a respeito.

Na seqüência são enfocados com mais detalhes tais custos intangíveis, iniciando-se pelos custos ambientais.

### 3.1 – Custos Ambientais

Campos et alii (1999, p. 41), relatam que apoiando-se no fato de que o aumento das preocupações em relação às questões ambientais é parte integrante das mudanças do meio empresarial das últimas décadas, acredita-se que a identificação e avaliação dos chamados custos ambientais torna-se imprescindível e bastante útil. Ainda na visão de tais autores, custo ambiental é um termo, ainda hoje, de difícil conceituação, pois a literatura não apresenta uma definição clara e objetiva do que se considera como um custo ambiental. A maioria dos autores que vêm trabalhando com o termo custo ambiental trata este custo como uma “externalidade”, ou seja, como sendo um custo externo que provavelmente não é incorporado aos custos do produto.

Rocha & Ribeiro (1999, p. 2) assinalam que os custos ambientais são gastos realizados pela empresa para reduzir ou eliminar os efeitos negativos do seu sistema operacional sobre o meio ecológico. Os investimentos nesta área têm ganho ênfase expressiva, necessitando, portanto, de serem incluídos nas estratégias da gestão econômica das empresas.

Ribeiro (1999, p. 27) preconiza que os custos ambientais são representados pelo somatório de todos os custos dos recursos utilizados pelas atividades desenvolvidas com o propósito de controle, preservação e recuperação ambientais, onde as atividades serão aquelas objetivamente identificáveis como relacionadas ao controle, preservação e recuperação do meio ambiente.

A relação existente entre as questões ambientais e o meio empresarial, principalmente sob o aspecto contábil, não é uma relação tão clara quanto se possa presumir. Quando se fala em medir ou valorar os custos ambientais, há toda uma dificuldade por se tratar de bens intangíveis. Rocha & Ribeiro (1999, p. 1) afirmam que, por serem os custos ambientais valores relevantes, necessário se faz a criação de controles e acompanhamentos específicos, de forma a se ter elementos para avaliação de desempenho/resultado e análise do retorno proporcionado pelas aplicações de recursos nesta área. Defendem, então, que o método de custeio por atividades, conhecido como ABC, apresenta instrumentos adequados para tratar de forma detalhada e pormenorizada os custos ambientais, dado que seu objeto de custeio é a atividade.

Campos et alii (1999, p. 47) dizem que, através da identificação das atividades ambientais e alocação dos custos a estas atividades, haveria possibilidade de se determinar e posteriormente serem reduzidos (ou eliminados) os custos da qualidade ambiental indesejáveis.

Os custos com o tratamento de contaminação ambiental são comumente lançados ao resultado, conforme Ferreira, apud CRC-SP (2000, p.123). Entretanto, estudos feitos nos Estados Unidos sobre a questão e refletidos no EITF (*Emerging Issues Task Force*) no.90-8 denominado “Capitalização de custos no tratamento de contaminação ambiental”, analisaram algumas questões envolvendo determinados custos de tratamento de áreas contaminadas e concluíram que a capitalização pode ser efetuada, desde que atenda a um dos seguintes critérios:

- a) os custos irão aumentar a vida útil do bem (uma planta industrial, por exemplo), aumentar sua capacidade ou aumentar a segurança ou eficiência do ativo da entidade, e as condições do ativo serão melhores se comparadas com as condições do bem quando originalmente construído ou adquirido;
- b) o custo reduz ou previne contaminações ambientais que ainda estão por ocorrer e que, de qualquer forma, podem resultar de futuras operações ou atividades, e os ativos são incrementados se comparados com suas condições quando forem construídos ou adquiridos;
- c) os custos são incorridos na preparação para venda do ativo que está colocado à venda, sujeito ao teste de recuperação.

O item seguinte discorre acerca dos Custos da Qualidade.

### 3.2 – Custos da Qualidade – Falhas Externas

Quanto aos custos da qualidade, Robles Jr. (1996, p. 60) pugna que a mensuração da qualidade, através dos custos da qualidade, é vista pelos administradores como uma forma de se atender a vários objetivos ou questões, principalmente quando a qualidade é um fator diferencial no marketing da empresa.

Das quatro principais categorias de Custos da Qualidade (Falhas Internas, Falhas Externas, Prevenção e Avaliação) a intangibilidade faz-se presente em especial nos custos inclusos na categoria de Falhas Externas. Nesta categoria são inseridos os custos associados com atividades decorrentes de falhas fora do ambiente fabril, cujos gastos são gerados após a entrega do produto ao cliente (Robles Jr., 1996, p. 65). Por exemplo: atendimento de reclamações de consumidores, custos associados ao manuseio e substituição dos produtos devolvidos, reparos dos produtos devolvidos, substituição dos produtos dentro do prazo de garantia, atendimento a defeitos de fabricação, custos do departamento de assistência técnica, refaturamentos, multas por entregas fora do prazo contratual, gastos com expedição e recepção dos itens defeituosos, vendas perdidas, insatisfação dos clientes, dentre outros.

Pontel & Miguel (1999, p. 4) comentam que os custos das falhas externas são aqueles cujos defeitos são detectados pelos clientes e que estes custos são os mais difíceis de serem levantados. Por exemplo, a existência de produtos de baixa qualidade em função de defeitos que não se sabe precisamente suas causas, pode refletir em gastos significativos na investigação sobre a origem desses defeitos. Além disso, o fornecedor ou fabricante tem grandes perdas devido à evasão de clientes, perdas devido à divulgação sobre a má qualidade do produto, ou ainda gastos decorrentes em atender o cliente, de forma a satisfazê-lo para que ele mantenha fidelidade na compra de seus produtos. Para corroborar a importância do aspecto financeiro, tais autores citam exemplo mencionado por Las Casas (1994) em que um cliente pode valer até US\$ 18 mil por ano para uma empresa como a Federal Express. Ainda, além do aspecto financeiro, anotam que outro ponto importante diz respeito ao dano na imagem da qualidade do produto no mercado, especificamente nos custos decorrentes de *recalls* (convocação para troca de componentes defeituosos, detectados pelo fabricante, em produtos já nas mãos dos clientes) realizados pelas montadoras de automóveis. Exemplificam com o caso da Ford, que em 1998 convocou cerca de 80 mil

proprietários de todos os modelos da linha Escort fabricados entre 1996 e março de 1998 para substituir componentes relacionados ao sistema de freios traseiros. Tal reparo, arcado pela montadora, custou US\$ 270 por veículo podendo resultar num montante aproximado de US\$ 21 milhões, considerando-se o total de veículos. Entretanto, apesar de alta, essa cifra não considera aspectos da imagem da qualidade dos produtos da empresa no mercado decorrentes dos defeitos/problemas apresentados ou rapidez na resolução.

Assim, em que pese sua importância na determinação do custo total da qualidade, a dificuldade maior em mensurar os custos das Falhas Externas reside no fato de que muitos destes custos são intangíveis, complicando sobremaneira sua medição. Como medir corretamente, por exemplo, vendas perdidas, insatisfação dos clientes e atendimento das reclamações dos clientes? Da mesma forma, como quantificar em termos financeiros a medição do nível de qualidade em relação à satisfação do consumidor no tocante ao tempo médio de espera do cliente, ao percentual de entregas efetuados no prazo? Ainda, como medir o custo do abalo à reputação da empresa perante um cliente insatisfeito com o produto e sua possível influência junto a outros clientes potenciais ou consumidores efetivos? Difíceis de quantificar, os efeitos desse tipo de custo permanecem por longo tempo e causam dano considerável à empresa tanto em termos de imagem, quanto provavelmente em termos de lucratividade. Em termos econômicos estes custos provavelmente são muito superiores aos custos das falhas internas (que são aqueles custos gerados por defeitos que são identificados antes que o produto ou serviço chegue ao cliente).

Na seqüência abordam-se os custos relacionados com Pesquisa e Desenvolvimento de produtos.

### 3.3 – Custos de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)

Sveiby (1998, p. 182) comenta que quando uma empresa investe em ativos tangíveis como máquinas, tal fato é registrado no ativo da empresa sob o título de máquinas. Em termos contábeis, houve um fluxo de caixa negativo, mas não um custo. O custo é incorrido gradativamente à medida que o ativo se deprecia. Contudo, quando a empresa investe em um ativo intangível, como quando lança um programa de pesquisa ou entra em um novo segmento de mercado, normalmente não é permitido registrar o valor da pesquisa no balanço patrimonial como um ativo. O investimento, nesse caso, aparece como um fluxo de caixa negativo e como um item de custo [despesa]. Ambos os tipos de investimentos buscam alcançar um nível mais alto de lucratividade a longo prazo sacrificando o fluxo de caixa a curto prazo. Porém, a diferença no tratamento contábil, no entanto, é confusa, principalmente porque o “custo” dos ativos intangíveis pode assumir uma forma que não a de pagamento direto efetuado a partir das reservas de caixa. Pode aparecer, por exemplo, como a aceitação de um serviço a ser prestado que gere pouca receita financeira, mas que possua grande valor publicitário ou que pareça ter probabilidade de aumentar a competência. Tal autor aduz que a atividade de P&D gera um valor que evidentemente pertence à empresa, daí ser razoável considerar essas despesas como um investimento. É verdade, o valor econômico é incerto, mas o mesmo pode ser dito em relação a qualquer investimento, inclusive ao valor dos prédios comerciais do centro da cidade,

como muitos investidores vêm, a duras penas, se conscientizando nos últimos anos.

Para Hendriksen & Breda (1999, p.398), à medida que atividades de pesquisa e desenvolvimento (P&D) são realizadas para gerar novos produtos, aperfeiçoar antigos, ou reduzir custos operacionais futuros, espera-se que beneficiem períodos futuros, e não apenas o período atual. Como se espera que períodos futuros sejam beneficiados, o conhecimento adquirido é um ativo da empresa, um aumento do valor dos ativos existentes, ou da empresa em sua totalidade. Portanto, de acordo com o conceito de vinculação, os custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser capitalizados e amortizados ao longo do período beneficiado. Mesmo que se considere que a extensão do período e o momento em que ocorrem os benefícios sejam incertos, os proponentes do conceito de vinculação alegam que uma alocação apropriada é melhor do que uma baixa imediata, porque uma estimativa subjetiva do valor é melhor do que uma avaliação nula, arbitrária. Também se supõe que a alocação seja melhor pois uma baixa imediata (contra contas de resultado) pode resultar em lucros líquidos correntes menores. Isto indicaria uma situação desfavorável, muito embora o contrário possa estar ocorrendo. Ou seja, uma empresa que promove intensa atividade de pesquisa pode ter um futuro muito promissor e aquela que não pesquisa pode fracassar. Assim, se toda a atividade de P&D for tratada como despesa, poderá haver um incentivo, a curto prazo, para que a administração reduza a atividade de pesquisa para elevar os lucros, justamente quando a pesquisa é necessária para manter posição de mercado ou eficiência.

Porém, o parecer do FASB (*Financial Accounting Standard Board*) sobre o assunto, ainda segundo Hendriksen & Breda (1999, p.398), através do Pronunciamento no.2, é a de que todos os custos de P&D devem ser contabilizados como despesa quando incorridos, exceto quando a atividade de P&D é realizada para outras empresas, mediante contrato. Essa recomendação baseou-se na alegação de que não é possível encontrar qualquer relação de causa e efeito entre gastos de P&D e benefícios futuros. Apoia-se também, na inexistência de interpretação do ativo (resultante da capitalização de gastos), pois não reflete o valor de quaisquer benefícios futuros específicos e, mesmo que tais benefícios existam, seu valor não é mensurável. A conclusão do FASB fundamentou-se ainda, na ausência de utilidade da informação decorrente da capitalização. Conforme tais autores, o FASB foi influenciado pelo fato de que uma pesquisa realizada entre analistas de investimentos e investidores revelou que a capitalização não era útil em sua aferição da capacidade de predição do nível ou da variabilidade das taxas futuras de retorno e talvez por isso a divulgação contábil de pesquisa e desenvolvimento é limitada a seu custo, desditosamente. Entretanto, a comunidade contábil internacional tem discordado do FASB. Para o IASC (*International Accounting Standard Committee*), através do Padrão Internacional no. 9 (IASC 9), se uma empresa puder demonstrar “que o produto ou processo é técnica e comercialmente viável, e que a empresa possui recursos adequados para comercializar os produtos ou processo... (então)... pode ser apropriado diferir os custos de atividades de desenvolvimento para períodos futuros”. A capitalização de custos de P&D pode estimular a administração a encará-la como um ativo estratégico, e não apenas como um custo de operação.

Oliveira (1999, p. 133) defende que a partir do momento em que as atividades de P&D sejam empreendidas para desenvolver novos produtos, melhorar os velhos, ou reduzir custos operacionais futuros, tem-se a expectativa de que eles beneficiem períodos futuros, mais do que apenas o período corrente. Devido ao fato de se acreditar que os períodos futuros serão beneficiados, o conhecimento obtido é ou um ativo para a firma, ou um aumento no valor dos ativos existentes ou um aumento de valor da firma como um todo. Portanto, de acordo com o conceito de confrontação, os custos de Pesquisa e Desenvolvimento deveriam ser capitalizados e amortizados durante o período beneficiado. Mesmo quando o período e os momentos em que ocorrerão os benefícios sejam altamente incertos, os proponentes do conceito da confrontação sustentam que uma alocação apropriada é melhor do que uma valorização arbitrária como zero. A alocação é também assumida como melhor, devido ao fato de que uma baixa imediata pode resultar em ganhos líquidos menores, assim indicando uma situação adversa, enquanto o inverso pode ser verdade. Uma firma que empreenda uma grande gama de pesquisa pode ter um futuro muito favorável, enquanto que uma que não faça pesquisas pode estar minando seu futuro.

A seguir são enfocados os custos de Software.

#### 3.4 – Custos de Software

No caso específico de softwares, o FASB tem contrariado sua própria posição contra a capitalização de custos de pesquisa e desenvolvimento, estando muito mais próximo da posição da comunidade contábil internacional, no entender de Hendriksen & Breda (1999, p. 399). No SFAS (*Statement Financial Accounting Standard*) no. 86 o FASB permitiu a capitalização de custos de desenvolvimento de software “a ser vendido, arrendado ou alternativamente comercializado como produto separado ou como parte de um produto ou processo”. A condição para capitalização é a de que a empresa tenha demonstrado a viabilidade tecnológica do produto. Tal posicionamento é muito semelhante ao IASC no. 9. O pronunciamento refere-se apenas a softwares para computação, mas o princípio poderia ser aplicado a outros ativos intangíveis que envolvam informação, como por exemplo, o desenvolvimento de grandes bancos de dados tais como os utilizados pelas companhias aéreas para seus horários de vôo ou desenvolvimento de materiais educativos. Atualmente, a maioria das empresas contabiliza seus custos de desenvolvimento dessas fontes de informação como despesa, com o argumento de que se enquadram no SFAS no. 2, que exige o tratamento de todos os custos de desenvolvimento como despesa, mesmo que a teoria contábil recomende (e o SFAS no. 86 permita) o diferimento como tratamento mais apropriado desses custos.

Aboody & Lev (1998, p.189) apresentam um resumo do SFAS no.86, intitulado *Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*, que foi emitido em agosto de 1985. Mencionam que tal pronunciamento abrange somente softwares desenvolvidos para venda e não compreende (1) softwares desenvolvidos ou comprados para utilização da própria empresa, ou (2) softwares desenvolvidos para outras entidades se baseados em acordos contratuais. O primeiro estágio de um programa de desenvolvimento de software começa com a iniciação do projeto do software e termina quando a viabilidade tecnológica é alcançada. Todos os

gastos incorridos durante este estágio são considerados como despesas de pesquisa e desenvolvimento, de acordo com o SFAS no.2, emitido em 1974. As condições especificadas pelo SFAS no.86 para o estabelecimento da viabilidade tecnológica são essencialmente: (a) que o projeto detalhado do programa foi completado e são encontrados todos os requisitos técnicos para produzir o software e (b) que a empresa confirmou a conclusão do projeto do programa e que não existem incertezas tecnológicas quanto à questão do desenvolvimento. Todos os custos de desenvolvimento incorridos durante o segundo estágio – que vai da data do estabelecimento da viabilidade tecnológica à data em que o software é considerado apto para ser liberado aos clientes – serão capitalizados como um ativo e subsequente amortizados. Durante o estágio três – que abrange o período entre a data em que está apto para ser comercializado até a data da venda – a empresa incorre em gastos de estocagem, duplicação do software original, desenvolvimento do material utilizado no treinamento e de entrega do produto. O quarto e último estágio inicia com a venda do software, quando todos os custos incorridos subsequente (como manutenção e suporte) são imediatamente lançados contra o resultado (considerados despesas). Os custos de produção capitalizados durante o estágio dois, isto é, o valores “ativados” referentes ao software, serão amortizados:

1. pelo método da amortização em linha reta sobre a expectativa da vida útil do “produto” software; ou
2. pelo método da proporção de receita, onde a amortização anual é determinada considerando-se a proporção das receitas atuais do software durante o ano, em relação às receitas estimadas para este e para os anos futuros.

O próximo tipo de custos a ser abordado é o relacionado às marcas.

### 3.5 – Custos relacionados às Marcas

As marcas, segundo Barretto & Famá (1998, p.56), têm sido objeto de estudos principalmente de pesquisadores da área de marketing, que procuram avaliar o seu poder de penetração de mercado, o seu potencial para extensão a outras linhas de produtos, a qualidade da relação estabelecida entre consumidor e empresa, a manutenção e a exploração de uma carteira de marcas. Tais pesquisas deram origem a vários conceitos de marca que enfocam aspectos mercadológicos, como diferenciação do produto, identificação do produto, imagem etc. No entanto, a análise da marca sob um enfoque econômico-financeiro, como ativo gerador de valor, não tem sido muito utilizada, senão por alguns autores, como Aaker (1996), Kapferer (1991) e Blecher & Martins (1996), o que faz com que os elementos que fornecem à marca a capacidade de adicionar ou subtrair valor a um negócio estejam ainda pouco definidos. Dessa forma, dada a importância de que se revestem os ativos intangíveis para a avaliação de um negócio, em especial a marca, pode ser considerada de grande interesse a abordagem da marca sob o aspecto econômico-financeiro, ou seja, de ativo gerador de valor.

Hendriksen & Breda (1999, p. 399) salientam que o Pronunciamento no. 81 (referente à divulgação contábil de companhias de propriedades imobiliárias, especificamente relacionado à capitalização dos custos de desenvolvimento de banco de dados) e o Pronunciamento no. 86 (sobre capitalização de custos de software) do FASB, contrariam a tese de que os

Ativos Intangíveis somente poderiam ser reconhecidos quando comprados, pois ambas as normas envolvem ativos gerados internamente. Por analogia poderiam, então segundo tais autores, ser estendidos ao reconhecimento de outros recursos gerados internamente como as marcas, citando o caso de marcas conhecidas mundialmente em função de milhões de dólares de propaganda. Tais autores registram também que a Fundação Australiana de Pesquisa em Contabilidade propôs alterar essa prática e permitir que o custo de desenvolvimento de marcas seja capitalizado numa conta específica, considerando-a uma proposta controvertida mas que claramente acompanha a evolução da prática de reconhecimento dos ativos intangíveis (desde que preencham os requisitos de necessários à capitalização). Os defensores do reconhecimento (capitalização como ativo) de marcas argumentam que uma marca é um ativo identificável separadamente, com status legal independente e capaz de proporcionar benefícios consideráveis a seu proprietário. Uma marca pode ser transferida entre proprietários com a simples cessão do certificado de registro que governa seu status legal. Ou seja, uma marca possui muitas das características de ativos tangíveis: um mercado e em virtude disso existência de usos alternativos, separabilidade e segurança razoável de retorno. Uma vez desenvolvida a marca, a capitalização cessa e inicia a sua amortização, realizada para o período presumido em que os benefícios são recebidos. A dificuldade reside exatamente em saber quando os benefícios são recebidos. A solução apontada pela Fundação Australiana de Pesquisa em Contabilidade é amortizar a marca por um período arbitrário de 20 anos e nos casos em que as marcas já existem, a Fundação propõe simplesmente que sejam lançadas no balanço a um valor determinado por peritos independentes, também com amortização por um período máximo de 20 anos.

O último tipo de custos a ser dissecado é o pertinente à fase de organização inicial da empresa.

### 3.6 – Gastos (custos) de organização

Conforme Ludicibus (1994, p.204), no Brasil, de acordo com a Lei das Sociedades por Ações, os gastos com a organização da empresa são classificados no ativo diferido, subgrupo do ativo permanente. Trata-se, de qualquer forma, de um intangível, usualmente amortizado durante certo número de anos, de forma mais ou menos arbitrária e, de acordo com legislação nacional, deverá sê-lo, no máximo, em dez anos. Alguns autores consideram que deveriam ser amortizados proporcionalmente às vendas dos vários anos. De qualquer forma, parece razoável que, por se tratar de gastos que usualmente precedem as operações da empresa, sejam ativados e lançados contra as contas de resultado para vários períodos e não de uma só vez para apenas um período.

Hendriksen & Breda (1999, p. 389) anotam que em algumas ocasiões argumenta-se que custos diferidos intangíveis, tais como os custos de implantação de uma nova empresa, os custos iniciais de propaganda de uma nova empresa, ou os custos associados com a abertura de uma nova loja devem ser capitalizados e amortizados em vários períodos. O motivo que geralmente é apresentado é o de que são custos substanciais que tenderiam a distorcer o lucro dos primeiros anos se não fossem assim tratados. Um argumento correlato é o de que, nos anos iniciais, a empresa não gera nenhuma receita à qual se possa vincular despesas. Portanto, não é raro que

tais custos sejam capitalizados e amortizados ao longo de um período, tipicamente de cinco anos, pois esse é o permitido pela legislação fiscal. Apesar da prática comum e das disposições do código tributário, não há fundamentação teórica para tal prática. Ativos devem ser reconhecidos somente quando satisfazem critérios específicos. Tais autores salientam que a posição do FASB, por intermédio do SFAS no. 7, intitulado *Accounting and Reporting by Development Stage Enterprises*, alinhou a contabilidade de empresas em fase de desenvolvimento com a contabilidade de empresas estabelecidas. Nesse pronunciamento, o FASB observou a prática comum, a essa época, de diferimento de custos de instalação e de sua amortização com o passar do tempo. Desautorizou essa prática a menos que os diferimentos fossem baseados na mesma avaliação de condições de recuperação feita pelas empresas com operações estabelecidas. Em outras palavras, o SFAS no. 7 permite todos os diferimentos que satisfaçam as exigências normais de reconhecimento para os ativos.

#### 4 – A RELAÇÃO CONFUSA ENTRE CUSTOS INTANGÍVEIS E AS PRÁTICAS CONTÁBEIS VIGENTES

Lopes de Sá (2000, p. 42-43) assevera que não são os elementos do patrimônio em si que se tornam relevantes sob a ótica científica, mas sim as funções que eles ensejam. Uma concessão, em si, pode ter seu valor de custo de aquisição, ser avaliada dessa forma porque as normas ou a lei assim determinam, mas pode não ser este seu valor efetivo, nem aquele para efeitos de conveniência em negócios, nem para fins de tomadas de decisões, mas sim será de fato o que como função ensejar. À ciência é, basicamente, a realidade que interessa, mas não é só isso que as normas e nem a própria lei, em diversas partes do mundo, têm considerado. Os conflitos estão ocorrendo, nessa questão, porque quer os legisladores, quer os encarregados em normatizar, estiveram distantes da realidade científica da Contabilidade. Cientificamente, segundo tal autor, é possível deixar-se de investir em um componente do imobilizado imaterial e, no entanto, continuar a se tirar proveito dele. É, também, factível, investir-se em algo imaterial como a educação de pessoal, seleção de elementos de maior experiência e criatividade e obter-se um resultado muitas vezes maior que a aplicação feita, sem que, contudo, tais valores sequer integrem as demonstrações contábeis. Alguns gastos são, na realidade, investimentos, mas os defeitos da legislação levam as empresas a preferir considerar tudo como despesa, visando reduzir cargas tributárias e abandonando classificações que deveriam apropriar os valores no ativo, como genuínos elementos do capital. Para fins de realidade, o que se aplica e que pode aumentar a capacidade funcional é notadamente um investimento. Essa é a razão pela qual não se pode confundir o estudo de matéria científica com aquela apenas tecnológica de registros e demonstrações porque, enquanto estas servem apenas à lei e ao convencional, aquelas estão a serviço da evidência da verdade. Aplicações, para a formação da imagem da empresa, por exemplo, normativamente, legalmente, são em geral imputadas como despesas ou, no máximo, consideradas como diferimentos, quando, em realidade, possuem de fato o objetivo da perenidade.

Lev, apud Webber (2000, p. 37), comenta a respeito do conflito entre as normas contábeis e as práticas empresariais atuais, através de dois exemplos: AOL e IBM. No caso da AOL, em 1994 e 1995 a empresa capitalizou

parte de seus custos de aquisição de clientes, ou seja, considerou parte desses custos como ativos. Em outras palavras, a AOL estava dizendo que, ao adquirir novos clientes, estava criando um ativo singular que contribuiria para torná-la ainda mais lucrativa futuramente. Porém, os analistas financeiros acharam que a AOL estava tentando manipular seus lucros, forçando a empresa a lançar integralmente os gastos de US\$ 385 milhões como despesas. Comparados com o valor de mercado da AOL, cerca de US\$ 140 bilhões, os US\$ 385 milhões tornam-se irrelevantes, mas mesmo assim, os analistas financeiros consideraram uma manipulação contábil. O outro exemplo é o que aconteceu quando a IBM adquiriu a Lotus em 1995, quando, por exigência contábil, a IBM tinha de estimar o valor justo de mercado dos ativos que havia adquirido. A IBM estimou que a parte de P&D associada à Lotus (P&D para a qual ainda não havia um produto) valia US\$ 1,84 bilhão. Isso era 53% do preço pago pela aquisição (estimado em US\$ 3,5 bilhões) e, seguindo as leis da contabilidade, a IBM lançou o total como despesa. O autor conclui dizendo que:

“o lançamento [como despesa do período] de todos os investimentos em ativos baseados no conhecimento é um procedimento descabido, pois significa que hoje não há nenhuma condição de medir o desempenho de um investimento ou de aprender mais com isso. E o problema, na verdade, só vem piorando: conforme representado nos relatórios financeiros, nos últimos 20 anos o valor dos ativos intangíveis aparenta estar diminuindo, apesar do evidente aumento do valor real dos ativos intangíveis das empresas”.

Meigs et alii, apud Diehl (1997, p.20) relatam que a base para valoração de um ativo é seu custo. Mas nem sempre se pode associar um ativo intangível a um custo. Exemplifica com o caso da imagem mercadológica positiva que pode ser oriunda da tradição da empresa, quando não há como associar, de forma direta, um custo a esse fator intangível. Porém, se a empresa contratar uma agência de publicidade para formar uma boa imagem mercadológica, poderá ter um custo associado. Por essa concepção, somente há custo intangível, quando há algum tipo de gasto, seja direta ou indiretamente. Com isso, custos intangíveis estão associados a ativos intangíveis, embora nem sempre possa ser associado um custo a um ativo intangível.

Hendriksen & Breda (1999, p. 401) aduzem que um ativo intangível pode ser definido como um “ativo permanente sem existência física, dependendo seu valor dos direitos que sua posse confere a seu proprietário” e surgem com a aquisição de direitos ou serviços. O valor em dinheiro ou seu equivalente gasto em sua aquisição, é normalmente tratado contabilmente como despesa. Citam a propaganda, as pesquisas e desenvolvimentos de produtos e os custos de treinamento de pessoal como exemplos de custos incorridos na aquisição de direitos ou serviços que costumam ser contabilizados como despesa. Defendem, porém, que se os fatores intangíveis relacionados aos mesmos forem reconhecidos contabilmente como Ativos Intangíveis (ou seja, satisfaçam os critérios de reconhecimento de ativos), os custos intangíveis devem ser capitalizados e não tratados como despesa.

Esses critérios são os de que o item em questão corresponda à definição de ativo, seja mensurável, seja relevante e seu valor seja preciso. A maioria dos intangíveis atende à definição de ativo e são reconhecidamente relevantes. Os intangíveis, como muitos ativos tangíveis, são de difícil avaliação. Seu custo histórico, porém, pode ser determinado tão precisamente quanto o de muitos ativos tangíveis.

Ainda em relação à capitalização (o reconhecimento de um item como ativo), Hendriksen & Breda (1999, p. 389) enfatizam o caso da propaganda, que segundo tais autores, deve ser tratada como despesa somente se não conseguir atender a um dos quatro critérios já mencionados e sempre que se puder demonstrar que a propaganda possui benefícios futuros prováveis, deve ser apresentada como ativo. Neste sentido, tais autores reproduzem pronunciamento do FASB corroborando tal raciocínio, conforme a seguir:

“Os custos de serviços tais como pesquisa e desenvolvimento, reparos, treinamento ou propaganda relacionam-se a benefícios econômicos futuros de duas maneiras. Em primeiro lugar, os custos podem representar direitos a serviços não realizados a serem recebidos de outras entidades. Por exemplo, os custos de propaganda podem estar associados a uma série de anúncios a serem publicados em revistas de circulação nacional nos próximos três meses. Tais tipos de custos assemelham-se a seguros ou aluguéis pagos antecipadamente. São pagamentos adiantados por serviços a serem prestados no futuro à entidade por outras entidades. Em segundo lugar, podem representar benefício econômico futuro que se espera ser obtido pela entidade com o uso de ativos ou em transações futuras com outras entidades. Por exemplo, a publicidade de um filme de longa metragem antes de sua exibição pode aumentar os benefícios econômicos futuros do produto, ou os reparos podem aumentar os benefícios econômicos futuros de um equipamento. Esses tipos de custos podem ser contabilizados como ativos, acrescentados a outros ativos ou divulgados separadamente.”

Em síntese, a propaganda pode ser tratada como um ativo, a despeito do fato ser comumente tratada como despesa na prática. O mesmo ocorre com outros Ativos Intangíveis.

## 5– COMENTÁRIOS FINAIS

Apesar da dificuldade de compreensão e percepção dos intangíveis em face de sua subjetividade, resta evidente que os mesmos podem ser identificados. O processo de gerenciamento pode melhorá-los, sendo possível descrever e mensurar, por exemplo, como o conhecimento adiciona valor ou que administrando o capital intelectual, é possível otimizar a performance financeira das organizações inseridas no ambiente moderno de competição mercadológica.

Pode-se argumentar que as medidas para os fatores intangíveis são inexatas, mas vários dos itens existentes nas demonstrações contábeis também o são. O critério do custo como base de valor é, sem dúvida objetivo, prudente e conservador. Contudo, certamente não se estará abandonando a objetividade, a prudência e o conservadorismo apenas por atribuir valor ao intangível (Andrade, 1997, p. 6).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABOODY, David. LEV, Baruch. The value relevance of intangibles: the case of software capitalization. *Journal of Accounting Research*, vol. 36. Supplement 1998, p. 161-191.

ANDRADE, Guy Almeida. A necessária evolução da contabilidade. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*. São Paulo: vol. 1, n. 1, abril de 1997.

ATKINSON, Anthony A. et alii. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *Gestão da qualidade e elementos do sistema de qualidade – diretrizes: NB 9004*. Rio de Janeiro: ABNT, 1990.

BARRETO, A. C. P. de M. FAMÁ, Rubens. Valor da marca: uma reflexão sobre conceitos. *Revista de Administração*, São Paulo, v.33, no.4, out./dez.1998.

CAMPOS, Lucila M. de S. et alii. O processo de gestão dos custos da qualidade ambiental. *Revista Brasileira de Custos*. São Leopoldo, v.1, n.1, mai./ago. 1999.

COMMITTEE DRAFT: ISO 14000:199XISO/TC 207/SC1WG2. *Environmental management systems – general guideline on principles, systems and supporting techniques*. February, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO (CRC-SP). *Temas contábeis em destaque*. São Paulo: Atlas, 2000.

CSILLAG, João M. *Análise de valor*. 4<sup>a</sup>. ed. - São Paulo: Atlas, 1995.

DIEHL, Carlos Alberto. *Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis*. Porto Alegre, 1997. Dissertação (Mestrado) UFRGS.

- DIEHL, Carlos Alberto. Custos intangíveis: uma proposta de avaliação. VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: USP, julho de 1999. Anais...
- HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T. et alii. Cost accounting: a managerial emphasis. Prentice-Hall, Inc. New Jersey: 1999.
- IOB. A análise de valor. Temática Contábil, no. 38, 1995.
- IOB . Análise de valor – uma técnica permanente. Temática Contábil, no. 31, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- LAS CASAS, A. L. Qualidade total em serviços. São Paulo: Atlas, 1994.
- LOPES DE SÁ, Antonio. Ativo intangível e potencialidades dos capitais. Revista de Contabilidade do CRC-SP, no.13. São Paulo: set. 2000.
- OLIVEIRA, Antonio Benedito da Silva. Contribuição à formulação de um modelo decisório para intangíveis por atividade: uma abordagem de gestão econômica. São Paulo: 1999. Tese (doutorado) – FEA/USP.
- PONTEL, Silmar. MIGUEL, Paulo A. C. Estudo de caso em custos da qualidade na categoria de falhas externas. XIX Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP. Rio de Janeiro, novembro de 1999. Anais...
- ROBLES JR. Antonio. Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1996.
- ROCHA, Wellington & RIBEIRO, Maisa de S. Gestão estratégica dos custos ambientais. VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: USP, julho de 1999. Anais...
- RIBEIRO, Maísa de Souza. Tratamento contábil dos gastos de natureza ambiental pelo custeio por atividades. Revista do CRC-SP. São Paulo: v.3, n.7, março de 1999.
- SVEIBY, Karl E. A nova riqueza das organizações. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- WEBBER, Alan M. A matemática da nova economia. HSM Management, no.20, São Paulo: mai/jun.2000.