



EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 04/ 2008

Prazo: 15 de setembro de 2008

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM submete, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta (em anexo) da Deliberação que referenda o pronunciamento CPC 04 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Ativos Intangíveis**”.

O Pronunciamento Técnico CPC 04 foi objeto de audiência pública no âmbito do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por um período de 30 dias, encerrando-se em 26 de maio de 2008.

Considerando que o resultado do processo de audiência pública acarretou em alterações importantes na estrutura do pronunciamento proposto, pela retirada de vários parágrafos que se referiam à norma internacional relacionada à *Combinação de Negócios (IFRS-3)* e pela inclusão de alterações aprovadas pelo *IASB* em maio último (maio de 2008), julgou-se apropriado e coerente com o processo de discussão pública dos pronunciamentos contábeis a serem adotados, reapresentar o Pronunciamento CPC-04 para novo processo de audiência pública.

Para fins do Pronunciamento Técnico CPC 04, um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativos Intangíveis é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Este Pronunciamento estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados no Pronunciamento forem atendidos. O Pronunciamento também especifica como apurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Em sintonia com o propósito de convergência contábil estabelecido pelo CPC e preconizado pela Lei nº. 11.638/2007, a base do CPC-04 que está sendo colocado em Audiência Pública é o pronunciamento sobre Ativos Intangíveis emitido pelo *IASB – International Accounting Standards Board (IAS-38)*.

O Pronunciamento, a exemplo dos pronunciamentos já emitidos pelo CPC, não menciona aspectos relativos à vigência, mas a sugestão do CPC aos órgãos normatizadores é de adotarem ainda para o exercício de 2008.

Junto com o Pronunciamento está inserida a Interpretação Técnica sobre *Web Sites*, a exemplo do que constou na Audiência Pública nº 02/2008.

O Pronunciamento também passou a incluir os exemplos ilustrativos que constam do *IAS-38*, bem como os que constam da Interpretação Técnica – *SIC-32 – Intangible Assets Web site Costs* - como solicitado por aqueles que contribuíram no processo de audiência.

Finalmente, incluímos disposição transitória, mencionando que, enquanto o Pronunciamento sobre concentração (ou combinação) de atividades empresariais não estiver editado, a previsão de reconhecimento em separado do ativo intangível adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais permanece sem efeito, aplicando-se, portanto, a prática contábil atualmente em vigor.



CVM Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 04/2008

Pedimos que todos os interessados nas Demonstrações Contábeis, como os profissionais que as elaboram, auditam, analisam, decidem com base nelas, utilizam-nas para efeito regulatório, os professores, estudantes e outros, dêem suas sugestões e façam seus comentários no sentido do aperfeiçoamento do pronunciamento proposto.

Feitas essas considerações, estamos divulgando a Minuta do Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativos Intangíveis e a correspondente Interpretação Técnica sobre Custos com Sítios para Internet (*Web Sites*), solicitando que as sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 15 de setembro de 2008**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico AudPublicaSNC0408@cvm.gov.br ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais sobre a minuta de Pronunciamento CPC-04 poderão ser obtidos na página principal do CPC: www.cpc.org.br. As sugestões e comentários recebidos serão considerados de acesso público.

Rio de Janeiro, 15 de agosto de 2008.

Original assinado por

MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA
Presidente



CVM Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 04/2008

DELIBERAÇÃO CVM Nº XXXX, DE XX DE XXXXXX DE 2008

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Ativos Intangíveis.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976 e considerando a importância e a obrigatoriedade, especialmente para as companhias abertas, de que as normas contábeis brasileiras sejam convergentes com as normas contábeis internacionais;

DELIBEROU:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 04, anexo à presente Deliberação, que trata de Ativos Intangíveis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, exceto em relação ao disposto no item 107 do Pronunciamento Técnico CPC 04 que entra em vigor a partir dos exercícios encerrados em 2009.

Original assinado por

MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA
Presidente

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC-04
Ativos Intangíveis

Índice	Item
Conteúdo	
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 - 7
DEFINIÇÕES	8
Ativos intangíveis	9 - 17
Identificação	11 - 12
Controle	13 - 16
Benefícios Econômicos Futuros	17
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	18 - 24
Aquisição Separada	25 - 32
Aquisição no Contexto de uma Concentração (ou combinação) de atividades empresariais	33 - 42
Mensuração do Valor Justo de um Ativo Intangível Adquirido em uma Concentração (ou combinação) de Atividades Empresariais)	35 - 40
Gastos Subseqüentes em um Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento em Andamento Adquirido	41 - 42
Aquisição por Meio de uma Subvenção Governamental	43
Permuta de Ativos	44 - 46
Ágio (Goodwill) gerado internamente	47 - 49
Ativos Intangíveis Gerados Internamente	50 - 52
Fase de Pesquisa	53 - 55
Fase de Desenvolvimento	56 - 63
Custo de um Ativo Intangível Gerado Internamente	64 - 66
RECONHECIMENTO DE UMA DESPESA	67 - 70
Despesas Anteriores não Reconhecidas como um Ativo	71
MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO	72 - 73
Método de Custo	74
Método de Reavaliação	75 - 87
VIDA ÚTIL	88 - 96
ATIVOS INTANGÍVEIS COM VIDA ÚTIL DEFINIDA	97 - 106
Prazo e Método de Amortização	97 - 99
Valor Residual	100 - 103
Revisão do Prazo e do Método de Amortização	104 - 106
ATIVOS INTANGÍVEIS COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA	107 - 108



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 04/2008

Revisão da Vida Útil	109 - 110
RECUPERAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL – PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS	111
BAIXAS E ALIENAÇÕES	112 - 117
DIVULGAÇÃO	118
Geral	118 - 123
Ativos Intangíveis Mensurados após o Reconhecimento Utilizando o Método de Reavaliação	124 - 125
Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento	126 - 127
Outras Informações	128
Disposições Transitórias	129

**PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC-04****Ativos Intangíveis****Objetivo**

1. O objetivo do presente Pronunciamento Técnico é o de definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Este Pronunciamento estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste Pronunciamento forem atendidos. O Pronunciamento também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. O presente Pronunciamento aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:
 - (a) ativos intangíveis dentro do alcance de outro pronunciamento;
 - (b) ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou fundo de comércio) surgido na aquisição de um investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial ou decorrente de concentração (ou combinação) de atividades empresariais;
 - (c) ativos financeiros, que atendam à definição de Instrumentos Financeiros;
 - (d) arrendamentos mercantis dentro do alcance de outro pronunciamento;
 - (e) direitos de exploração de recursos minerais e gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos exauríveis similares;
 - (f) ativos intangíveis de longo prazo, classificados como mantidos para venda, ou incluídos em um grupo de itens que estejam classificados como mantidos para venda;
 - (g) ativos fiscais diferidos;
 - (h) ativos decorrentes de benefícios a empregados; e
 - (i) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguros. No caso dos ativos intangíveis, mesmo relacionados a contratos de seguros, os requerimentos de divulgação contidos neste Pronunciamento são aplicáveis (itens 118 a 128).
3. No caso de pronunciamento que se refira a assunto específico, prevalece o conteúdo desse pronunciamento específico.
4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de uma licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como um ativo imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.
5. Entre outros, o presente Pronunciamento aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento

de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física (p.ex., um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é o conhecimento incorporado ao mesmo.

6. No caso de um arrendamento (*leasing*) financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplica o presente Pronunciamento para a contabilização de um ativo intangível. Direitos cedidos através de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais se enquadram no presente Pronunciamento.
7. As exclusões do alcance deste Pronunciamento podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros. Portanto, o presente Pronunciamento não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, este Pronunciamento aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do *software*) e aos outros gastos incorridos (como os gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Definições

8. Os termos abaixo são utilizados no presente Pronunciamento com os seguintes significados:

Um mercado ativo é um mercado onde existam ou se verifiquem todas as seguintes condições:

- (a) os itens transacionados no mercado são homogêneos;
- (b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados a qualquer momento;
- e
- (c) os preços estão disponíveis para o público.

Uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais é o resultado de transações ou outros eventos onde um adquirente obtém o controle de uma ou mais atividades empresariais diferentes. A obtenção do controle pode ser alcançada de diversas formas.

A data de aquisição de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais é a data em que a adquirente obtém efetivamente o controle sobre a adquirida.

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de um ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Um ativo é um recurso:

- (a) controlado por uma entidade como resultado de eventos passados; e
- (b) do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da amortização acumulada e de provisão para perdas.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra remuneração dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outro Pronunciamento.

Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

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

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a sua alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Uma provisão para perdas é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo excede seu valor recuperável (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos)

Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física .

Ativos monetários incluem disponibilidades e ativos a receber em valores fixos ou determináveis em moeda.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

O valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

- (a) o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Ativos Intangíveis

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Entre os exemplos de itens que se enquadram nessas



categorias amplas temos *software*, patentes, direitos autorais, de filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, passa a fazer parte do ágio (*goodwill*) reconhecido na data da aquisição (ver item **Erro! A origem da referência não foi encontrada.67**).

Identificação

11. A definição de um ativo intangível exige que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio (*goodwill*). O ágio (*goodwill*) reconhecido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.
12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:
- (a) for separável, ou seja, pode ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade ; ou
 - (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controle

13. Uma entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de um ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que uma entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.
14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.
15. A entidade pode dispor de uma equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode

também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por uma razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende a definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (p.ex. carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativos intangíveis. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de se realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais), fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

Benefícios Econômicos Futuros

17. Os benefícios econômicos futuros gerados por um ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Reconhecimento e Mensuração

18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:
- (a) a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e
 - (b) os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou consertá-lo.

19. Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 42 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais. O item 43 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de uma subvenção governamental, os itens 44 a 46 das permutas de ativos intangíveis, os itens 47 a **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**⁴⁹ do ágio (*goodwill*) gerado internamente. Os itens **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**⁵⁰ a **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**⁶⁶ tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos ativos intangíveis implica que em muitos casos não há o que ser adicionado ao ativo nem se pode substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atenderão a definição de ativo intangível tampouco aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de um ativo intangível adquirido ou a conclusão de um gerado internamente) são reconhecidos no valor contábil de um ativo intangível. Em conformidade com o item **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**⁶², gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre são reconhecidos nos resultados, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.
21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:
- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - (b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.
22. A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.
23. A entidade utiliza seu julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso às evidências externas.
24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Aquisição Separada

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a), é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos separadamente.
26. Além disso, o custo de um ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com segurança, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.
27. O custo de um ativo intangível adquirido separadamente inclui:
- (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
 - (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

28. Entre os exemplos de custos diretamente atribuíveis temos:
- (a) Custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para deixar o ativo em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
 - (b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
 - (c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.
29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de um ativo intangível:
- (a) custos incorridos na introdução de um novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
 - (b) custos da transferência das atividades para um novo local ou para uma nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
 - (c) custos administrativos e outros custos indiretos.
30. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:
- (a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e
 - (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.
31. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de um ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas são reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa.
32. Se o prazo de pagamento de um 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 um ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração (quando se tratar de um ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso). Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo.

Aquisição no Contexto de uma Concentração (ou Combinação) de Atividades Empresariais

33. Se um ativo intangível for adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, o seu custo é o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a), é sempre considerada atendida para ativos

intangíveis adquiridos em uma concentração (combinação) de atividades empresariais. Se um ativo adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com segurança o seu valor justo. Portanto, o critério de mensuração previsto no item 21(b) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em uma concentração (combinação) de atividades empresariais

34. Portanto, o adquirente reconhece na data da aquisição, separadamente do ágio (*goodwill*) apurado em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, um ativo intangível da adquirida, independentemente do ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como um ativo, separadamente do ágio (*goodwill*), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:
- (a) corresponder à definição de ativo; e
 - (b) for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do Valor Justo de um Ativo Intangível Adquirido em uma Concentração (ou Combinação) de Atividades Empresariais

35. Se um ativo intangível adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que o seu valor justo pode ser mensurado com segurança. Quando, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de um ativo intangível, exista uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da determinação do valor justo.
36. Um ativo intangível adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais pode ser separável, em determinadas circunstâncias, apenas conjuntamente com os ativos tangíveis ou intangíveis relacionados. Por exemplo, o título de uma revista pode não ser negociável separadamente da base de dados de assinantes ou uma marca de água mineral de determinada fonte não pode ser vendida sem a própria fonte. Nesses casos, em que o valor justo individual de cada ativo do grupo não puder ser medido com segurança, o adquirente deve reconhecer um grupo de ativos como um único ativo separadamente do ágio.
37. Da mesma forma, as expressões ‘marca’ e ‘nome comercial’ costumam ser utilizados como sinônimos de marca registrada e de outros tipos de marcas. No entanto, normalmente as primeiras são os nomes comerciais genéricos, usados como referência a um grupo de ativos complementares, tais como a marca registrada e o respectivo nome comercial, fórmulas, receitas e especialização técnica. Caso os valores justos individuais dos ativos intangíveis complementares, incluindo a marca, não possam ser apurados individualmente, o adquirente reconhece-os num só ativo. Se for possível mensurar com segurança esses valores de forma individualizada, o adquirente pode, ainda, reconhecê-los como um único ativo se eles tiverem uma vida útil semelhante.
38. Os preços de mercado cotados em um mercado ativo oferecem uma estimativa confiável do valor justo de um ativo intangível (ver também item 78). O preço de mercado adequado costuma ser o preço corrente de oferta de compra. Se não estiver disponível, o preço da operação similar mais

recente pode oferecer uma base de estimativa do valor justo, desde que não tenha ocorrido nenhuma mudança econômica significativa entre a data da operação e a data em que o valor justo do ativo é estimado.

39. Se não existir mercado ativo para um ativo intangível, o seu valor justo será o valor que a entidade teria pago por ele, na data de aquisição, numa operação sem favorecimento entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível. Na apuração desse valor, a entidade deve considerar o resultado de operações recentes com ativos similares.
40. As entidades habitualmente envolvidas na compra e venda de ativos intangíveis exclusivos (ou únicos) podem desenvolver técnicas para mensurar indiretamente os seus valores justos. Essas técnicas podem ser utilizadas para a mensuração inicial de um ativo intangível adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais se o seu objetivo for estimar o valor justo e se refletir operações correntes no setor a que esses ativos pertencem. Tais técnicas incluem, conforme o caso:
- (a) a aplicação de múltiplos que refletem as atuais operações de mercado a indicadores que determinam a rentabilidade do ativo (tais como: receitas, participação de mercado e lucro operacional) ou o fluxo de royalties que pode ser obtido com o licenciamento do ativo intangível a terceiros em operação sem favorecimento; ou
 - (b) a estimativa de fluxo de caixa futuro líquido descontado gerado por esse ativo.

Gastos Subsequentes em um Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento em Andamento Adquirido

41. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:
- (a) relativos a projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido em separado ou numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais e reconhecido como ativo intangível; e
 - (b) incorridos após a aquisição desse projeto,
- devem ser contabilizados de acordo com os itens **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**53 a 61 (fase de pesquisa e fase de desenvolvimento).
42. A aplicação das disposições dos itens **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**53 a 61 significa que os gastos subsequentes de um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido separadamente ou em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais e reconhecido como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte maneira:
- (a) gastos de pesquisa - como despesa quando incorridos;
 - (b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 56 - como despesa quando incorridos; e
 - (c) gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento do item 56 - adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Aquisição por Meio de uma Subvenção Governamental

43. Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de uma subvenção governamental. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroportos, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial, exceto se outra previsão estiver contida em Pronunciamento específico.

Permuta de Ativos

44. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por um ativo ou ativos não monetários, ou um conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de um ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de um ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.
45. A entidade determina se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão ser modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:
- (a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou
 - (b) o valor específico para a entidade de uma parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
 - (c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para se determinar se uma operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetado pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

46. O item 21(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de um ativo intangível é a mensuração do seu custo com segurança. O valor justo de um ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança: (a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio (*Goodwill*) Gerado Internamente

47. O ágio (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.
48. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de um ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com segurança ao custo.
49. As diferenças entre valor de mercado de uma entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativos Intangíveis Gerados Internamente

50. Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:
- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará os benefícios econômicos futuros esperados; e
 - (b) determinar com segurança o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de um ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de um ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidos nos itens **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**⁵¹ a **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**⁶⁶, a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

51. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende os critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:
- (a) na fase de pesquisa; e/ou
 - (b) na fase de desenvolvimento.

Embora os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, as expressões "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um significado mais amplo para efeitos deste Pronunciamento.

52. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de um projeto interno de criação de um ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de Pesquisa

53. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve

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

54. Durante a fase de pesquisa de um projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de um 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;
- (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 um projeto interno) deverá ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

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

57. Na fase de desenvolvimento de um 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 pré-utilização;
 - (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
 - (c) projeto, construção e operação de uma 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 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 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 um financiador 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 um ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver *software* 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.

Custo de um Ativo Intangível Gerado Internamente

64. O custo de um ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos deste Pronunciamento como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 56. O item 70 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.
65. O custo de um ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para que possa funcionar conforme pretendido pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:
- (a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
 - (b) custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;

- (c) taxas de registro de um direito legal; e
- (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

66. Os seguintes itens não são componentes do custo de um ativo intangível gerado internamente:

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

Exemplo do item 64

Uma Entidade está desenvolvendo um novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de \$1.000, dos quais \$900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e \$100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do *know-how* incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$500.

Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de \$100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de \$900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 são reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não sendo incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço.

No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de \$2.000. Ao final de 20X6, o valor recuperável do *know-how* incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$1.900.

Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de \$2.100 (gastos de \$100 reconhecidos no final de 20X5 mais \$2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade deve reconhecer uma perda de valor de \$200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor (\$2.100) ao seu valor recuperável (\$1.900). Essa perda de valor deverá ser provisionada para o caso de, em um período posterior, os requerimentos de reversão de perda de valor, previstos no Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, serem atendidos.

Reconhecimento de uma Despesa

67. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto:

- (a) se fizerem parte do custo um ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 18 a 66); ou
- (b) se o item é adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais e não possa ser reconhecido como ativo intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da concentração (ou combinação) de atividades empresariais) deve fazer parte do valor atribuível ao *ágio (goodwill)* na data de aquisição.

68. Em alguns casos, são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de um ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade reconhece esse gasto como despesa quando, tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade reconhece o gasto como despesa quando recebe os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisas devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 53), exceto quando forem adquiridos como parte de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais.

Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

- (a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do Ativo Imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;
- (b) gastos com treinamento;
- (c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e
- (d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, de uma entidade.

69. Uma entidade tem o direito de acessar os produtos quando estes passam a ser de sua propriedade. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar produtos que tenham sido desenvolvidos por um fornecedor, de acordo com os termos de um contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados por um fornecedor de acordo com um contrato de prestação de serviços e não quando a entidade usa os mesmos para prestar outros serviços, como por exemplo, para enviar material de publicidade aos clientes.

70. O item 68 não impede que uma entidade reconheça o pagamento antecipado como um ativo, quando bens tenha sido pagos antes da entidade obter o direito de acessar aqueles bens. De forma similar, o item 68 não impede que uma entidade reconheça o pagamento antecipado como um ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes da entidade receber esses serviços.

Despesas Anteriores não Reconhecidas como um Ativo

71. Gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de um ativo intangível em data subsequente.

Mensuração após Reconhecimento

72. A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por uma Lei ou norma legal regularmente estabelecida, a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo

método de custo (item 74) ou pelo método de reavaliação (item 75). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.

73. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Método de Custo

74. Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e as perdas acumuladas por Redução ao Valor Recuperável de Ativos (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Método de Reavaliação

75. Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente, um ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos a amortização acumulada e a provisão para perdas. Para efeitos de reavaliações nos termos do presente Pronunciamento, o valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo. As reavaliações devem ser realizadas regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo.
76. O método de reavaliação não permite:
- (a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; nem
 - (b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes além do custo.
77. O método de reavaliação é aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido ao custo. No entanto, se apenas parte do custo de um ativo intangível é reconhecido como ativo porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 76), o método de reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o método de reavaliação pode ser aplicado a um ativo intangível recebido por subvenção governamental e reconhecido ao valor nominal (ver item 44).
78. É raro existir mercado ativo, com as características descritas no item 8, para um ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver um mercado ativo para licenças de táxi, licenças de pesca ou cotas de produção transferíveis livremente. No entanto, pode não haver um mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e as transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago por um ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Adicionalmente, esses preços não costumam ser divulgados ao público.
79. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo de ativos intangíveis que estão

sendo reavaliados. Se o valor justo de um ativo reavaliado diferir significativamente do seu valor contábil, será necessário realizar outra reavaliação. O valor justo de alguns ativos intangíveis pode variar significativamente, exigindo, por isso, uma reavaliação anual. Reavaliações freqüentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

80. Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser:
 - (a) atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo; ou
 - (b) eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo.
81. Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, deve ser reconhecido ao custo menos a amortização acumulada e a provisão para perdas.
82. Se o valor justo de um ativo intangível reavaliado deixar de poder ser apurado em relação a um mercado ativo, o 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 provisão para perdas.
83. O fato de já não existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter perdido valor, devendo ser testado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
84. Se o valor justo do ativo puder ser determinado em relação a um mercado ativo na data de avaliação posterior, o método de reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.
85. Se o valor contábil de um ativo intangível aumentar em virtude de uma reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de um decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.
86. Se o valor contábil de um ativo intangível diminuir em virtude de uma reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta própria do patrimônio líquido, caso essa redução não exceda o valor relativo a um crédito vinculado ao mesmo ativo mantido nessa conta.
87. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferida para os 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 transita pelo resultado.

Vida Útil

88. A entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de

todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

89. A contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110). Os exemplos incluídos neste Pronunciamento ilustram a determinação da vida útil de diferentes ativos intangíveis e a sua posterior contabilização com base na determinação da vida útil.
90. Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível, inclusive:
- (a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
 - (b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados da maneira semelhante;
 - (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
 - (d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
 - (e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
 - (f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;
 - (g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
 - (h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.
91. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de um ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.
92. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os *softwares* e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é provável que sua vida útil seja curta.
93. A vida útil de um ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.
94. A vida útil de um ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o(s)

prazo(s) de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem um custo significativo.

95. Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de um ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deverá ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.
96. A existência dos fatores a seguir, dentre outros, indica que a entidade estará apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:
- (a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
 - (b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
 - (c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros que se espera fluam para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

Ativos Intangíveis com Vida Útil Definida

Período e Método de Amortização

97. O valor amortizável de um ativo intangível com uma vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.
98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista uma alteração nesse padrão.



99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em um processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

Valor Residual

100. Deve-se presumir que o valor residual de um ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

(a) haja um compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

(b) exista um mercado ativo para ele e:

(i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e

(ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

101. O valor amortizável de um ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica em que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

102. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de um ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes às que o ativo será utilizado. O valor residual é revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como uma mudança na estimativa contábil, de acordo com as normas em vigor sobre Práticas Contábeis, Mudanças em Estimativas Contábeis e Correção de Erros.

103. O valor residual de um ativo intangível pode ser aumentado. A despesa de amortização de um ativo intangível será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

Revisão do Período e do Método de Amortização

104. O período e o método de amortização de um ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver uma alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis, de acordo com as normas em vigor sobre Práticas Contábeis, Mudanças em Estimativas Contábeis e Correção de Erros.

105. Ao longo da vida de um ativo intangível pode ficar evidente que a estimativa da sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de um prejuízo por perda de valor pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.

106. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo

intangível que se espera ingressem na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de uma licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativos Intangíveis Com Vida Útil Indefinida

107. Um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.
108. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:
- (a) anualmente, e
 - (b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da Vida Útil

109. A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de uma estimativa contábil.
110. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a revisão da vida útil de um ativo intangível de indefinida para definida é um indicador de que o ativo pode já não ter valor. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao seu valor recuperável, de acordo com o referido Pronunciamento, reconhecendo a eventual desvalorização como uma provisão para perda.

Recuperação do Valor Contábil - Perda por Redução ao Valor Recuperável de Ativos

111. Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse Pronunciamento determina quando e como uma entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter uma provisão para perdas.

Baixas e Alienações

112. Um ativo intangível deve ser baixado:
- (a) por ocasião de sua alienação; ou
 - (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.
113. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou

perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (exceto se critério específico estiver previsto em outro pronunciamento contábil), mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de vendas.

114. Existem várias formas de alienação de um ativo intangível (p.ex. venda, arrendamento financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação de um ativo, a entidade deve aplicar os mesmos critérios de reconhecimento de receitas de vendas de produtos exceto se critério específico estiver previsto em outro Pronunciamento contábil.
115. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 21, a entidade reconhecer no valor contábil de um ativo o custo de substituição de parte de um ativo intangível, deve baixar o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.
- 115-A No caso de uma reaquisição de direitos por meio de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, se esses direitos forem subsequentemente revendidos a um terceiro, o correspondente valor contábil, se existir, deverá ser utilizado para determinar o ganho ou perda na revenda.
116. A importância a receber pela alienação de um ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, o valor recebido deve ser reconhecido inicialmente pelo equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da remuneração e o equivalente ao preço à vista é reconhecida como receita de juros pela fluência do prazo, refletindo o rendimento do valor a receber.
117. A amortização de um ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda.

Divulgação

Geral

118. 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 utilizados;
 - (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(s) rubrica(s) da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativos intangíveis for incluída;
 - (e) a reconciliação 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 concentração (ou combinação) de atividades empresariais;
- (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;
- (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e provisão para perdas de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente do 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 provisão para perdas 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.

119. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similares nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas temos:

- (a) marcas;
- (b) títulos de periódicos;
- (c) *software*;
- (d) licenças e franquias;
- (e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- (f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- (g) ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.



120. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, além das informações exigidas no item 118(e)(iii) a (v).
121. A entidade deve divulgar a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações:
- (a) na avaliação da vida útil de um ativo intangível;
 - (b) no método de amortização; ou
 - (c) nos valores residuais.
122. A entidade também deve divulgar:
- (a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo uma vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever o(s) fator(es) mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;
 - (b) uma descrição, o valor contábil e 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 governamental e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 43):
 - (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.
123. Quando a entidade descrever o(s) fator(es) mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 90.

Ativos Intangíveis Mensurados após Reconhecimento Utilizando o Método de Reavaliação

124. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:
- (a) por classe de ativos intangíveis:



- (i) a data efetiva da reavaliação;
 - (ii) o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e
 - (iii) o diferencial entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses mesmos ativos se utilizado o método de custo especificado no item 74;
- (b) o saldo da reavaliação, relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período, indicando as variações ocorridas no período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos acionistas; e
- (c) os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.

125. Pode ser necessário agrupar as classes de ativo reavaliados em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não serão agrupadas se isso provocar a apresentação de uma classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos métodos de custo e de reavaliação.

Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento

126. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.
127. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 65 e 66 para obter orientações sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 126).

Outras Informações

128. 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.

Disposições Transitórias

129. Consoante previsto no item 2, este Pronunciamento não se aplica ao ágio (*goodwill*) decorrente da aquisição de um investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial ou decorrente de concentração (ou combinação) de atividades empresariais. A forma de apuração e reconhecimento do ágio (*goodwill*) decorrente de uma combinação (ou concentração) de atividades empresariais ou decorrente da aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial serão objetos de pronunciamentos específicos pelo CPC. Enquanto esses pronunciamentos específicos não forem emitidos, a previsão de reconhecimento separado do ativo intangível a que se refere o item 34 deste Pronunciamento, adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais permanece, sem efeito.

130. Os efeitos de adoção inicial deste Pronunciamento devem ser contabilizados como segue:
- (a) quando um ativo não atender os critérios de reconhecimento como ativo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como ativo, o item deve ser baixado na data da entrada em vigor deste Pronunciamento, como uma mudança de prática contábil, de acordo com as normas em vigor sobre Práticas Contábeis, Mudanças em Estimativas Contábeis e Correção de Erros;
 - (b) quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento e o custo com o seu desenvolvimento atende os critérios de reconhecimento como ativo intangível, mas não estava previamente reconhecido como ativo, o ativo intangível não deve ser reconhecido na data da entrada em vigor deste Pronunciamento;
 - (c) quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento e o custo com o seu desenvolvimento atende os critérios de reconhecimento como ativo intangível, tendo sido esse custo anteriormente reconhecido como ativo, considera-se que o reconhecimento foi efetuado de maneira apropriada.

Pronunciamento Técnico CPC-04 Ativos Intangíveis

Exemplos ilustrativos

Estes exemplos acompanham mas não fazem parte do Pronunciamento Técnico CPC-04.

Avaliação da Vida-útil de Ativos Intangíveis

A seguinte orientação proporciona exemplos sobre a determinação da vida útil de ativos intangíveis de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-04.

Cada um dos exemplos seguintes descreve um ativo intangível adquirido, os fatos e as circunstâncias que envolvem a determinação da sua vida útil, e o reconhecimento subsequente baseado nessa determinação.

Exemplo 1 - uma lista de clientes adquirida

Uma entidade de marketing adquire uma lista de clientes e espera ser capaz de obter benefícios da informação contida na lista por pelo menos durante um ano, mas não mais do que três anos.

A lista de clientes deveria ser amortizada durante a melhor estimativa da administração em relação à sua vida-útil econômica, por exemplo: 18 meses. Embora a entidade possa ter intenção de adicionar nomes de clientes e/ou outra informação à lista no futuro, os benefícios esperados da lista de clientes adquirida relacionam-se apenas com os clientes nessa lista na data em que foi adquirida. A lista de clientes também seria analisada quanto à necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, ao avaliar se há qualquer indicação de que a lista de clientes possa estar sujeita a uma provisão para perdas.

Exemplo 2 - uma patente adquirida que expira após 15 anos

Espera-se que um produto protegido pela tecnologia patenteada seja fonte de geração de fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante, pelo menos, 15 anos. A entidade tem o compromisso de um terceiro para comprar essa patente em cinco anos por 60% do justo valor da patente na data em que foi adquirida, e a entidade pretende vender a patente em cinco anos.

A patente seria amortizada durante os cinco anos de vida útil para a entidade, com um valor residual igual ao valor presente de 60% do justo valor da patente na data em que foi adquirida. A patente também seria analisada quanto à necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 3 - um *copyright* adquirido que tem uma vida legal remanescente de 50 anos

Uma análise dos hábitos dos consumidores e das tendências do mercado proporciona evidência de que o material com *copyright* irá gerar fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante apenas mais 30 anos.

O *copyright* deve ser amortizado durante a sua vida útil estimada de 30 anos. O *copyright* também seria analisado quanto à necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 4 - uma licença de transmissão (*broadcasting*) adquirida que expira após cinco anos

A licença de transmissão (*broadcasting*) é renovável a cada 10 anos se a entidade proporcionar pelo menos um nível médio de serviço aos seus clientes e cumprir os requisitos legislativos relevantes. A licença pode ser renovada indefinidamente a baixo custo e foi renovada duas vezes antes da aquisição mais recente. A entidade adquirente pretende renovar a licença indefinidamente e as evidências existentes suportam a sua capacidade para o fazer. Historicamente, não tem havido qualquer contestação quanto à renovação da licença. Não se espera que a tecnologia usada na transmissão seja substituída por outra tecnologia em qualquer momento do futuro previsível. Portanto, espera-se que a licença contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente.

A licença de transmissão seria tratada como tendo uma vida útil indefinida porque se espera que contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente. Portanto, a licença não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como finita. A licença deve ser testada quanto a necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 5 - a licença de transmissão do Exemplo 4

A autoridade licenciadora subsequentemente decide que vai deixar de renovar as licenças de transmissão e, em vez disso, vai leiloar essas licenças. No momento em que a autoridade licenciadora toma essa decisão, a licença de transmissão da entidade tem três anos até expirar. A entidade espera que a licença continue a contribuir para os fluxos de caixa líquidos em favor da entidade até expirar.

Dado que a licença de transmissão já não pode ser renovada, a sua vida útil deixou de ser indefinida. Assim, a licença adquirida seria amortizada durante os três anos de vida útil que faltam e imediatamente testada quanto à necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 6 - uma autorização de rota de linhas aéreas adquiridas entre duas cidades que expira após três anos

A autorização de rota pode ser renovada a cada cinco anos, e a entidade adquirente pretende cumprir as regras e regulamentos aplicáveis que envolvem a renovação. As renovações de autorizações de rota são rotineiramente concedidas a um custo mínimo e historicamente têm sido renovadas quando a linha aérea cumpre as regras e regulamentos aplicáveis. A entidade adquirente espera utilizar a rota entre as duas cidades indefinidamente a partir dos seus aeroportos centrais e espera que a infra-estrutura de suporte relacionada (utilização de portões de aeroporto, *slots* e locações de instalações de terminais) continue a funcionar nesses aeroportos enquanto tiver a autorização de rota. Análises da procura e dos fluxos de caixa suportam estes pressupostos.

Dado que os fatos e as circunstâncias suportam a capacidade da entidade adquirente para continuar a fornecer serviços aéreos indefinidamente entre as duas cidades, o ativo intangível relacionado com a autorização de rota é tratado como tendo uma vida útil indefinida. Portanto, a autorização de rota não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como finita. Seria testada quanto à necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 7 - uma marca comercial adquirida usada para identificar e distinguir um produto de consumo que tem sido líder de mercado nos últimos oito anos

A marca comercial tem uma vida legal restante de cinco anos mas é renovável a cada 10 anos a baixo custo. A entidade adquirente pretende renovar a marca comercial continuamente e a evidência suporta a sua capacidade para o fazer. Uma análise de (1) estudos sobre o ciclo de vida do produto, (2) tendências de mercado, competitivas e ambientais, e (3) oportunidades de extensão da marca proporcionam evidência de que o produto com marca comercial irá gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade adquirente durante um período indefinido.

A marca comercial seria tratada com tendo uma vida útil indefinida porque se espera que contribua para fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Portanto, a marca comercial não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como finita. Seria testada quanto à necessidade de provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 8 - uma marca comercial adquirida há 10 anos que distingue um produto de consumo líder

A marca comercial era vista como tendo uma vida útil indefinida quando foi adquirida porque se esperava que o produto com marca comercial gerasse fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente.

Contudo, uma concorrência inesperada entrou recentemente no mercado e vai reduzir as futuras vendas do produto. A administração estima que os fluxos de caixa líquidos gerados pelo produto serão 20% inferiores no futuro previsível. Contudo, a administração espera que o produto continue a gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente a essas quantias reduzidas.

Como resultado do decréscimo projetado nos futuros fluxos de caixa líquidos, a entidade determina que a quantia recuperável estimada da marca comercial é inferior à quantia escriturada, sendo reconhecida uma provisão para perdas. Dado que ainda é vista como tendo uma vida útil indefinida, a marca comercial continuaria a não ser amortizada mas continuaria sendo testada quando à necessidade de uma provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 9 - uma marca comercial para uma linha de produtos que foi adquirida há vários anos numa concentração de atividades empresariais

No momento de uma combinação (ou concentração) de atividades empresariais, a adquirida produzia a linha de produtos há 35 anos com muitos novos modelos desenvolvidos segundo a marca comercial. Na data de aquisição, a adquirente esperava continuar a produção da linha, e uma análise de vários fatores econômicos indicou que não havia limite para o período durante o qual a marca comercial iria contribuir para os fluxos de caixa líquidos da adquirente. Consequentemente, a marca comercial não foi amortizada pela adquirente. Contudo, a administração decidiu recentemente que a produção da linha de produtos será descontinuada em um prazo previsto de quatro anos.

Dado que a vida útil da marca comercial adquirida já não é encarada como indefinida, a quantia escriturada da marca comercial seria testada quanto à necessidade de uma provisão para perdas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos e amortizada durante os restantes quatro anos de vida útil.

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO CPC 04

ATIVOS INTANGÍVEIS – CUSTOS COM SÍTIOS PARA INTERNET (WEB SITES)

Questão

1. Uma entidade pode incorrer em gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio sítio para internet (*Web site*) para acesso interno ou externo. Um *Web site* concebido para acesso externo pode ser utilizado para várias finalidades, tais como para promover e anunciar os produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços eletrônicos e vender produtos e serviços. Um *Web site* concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da entidade e dados dos clientes, bem como para pesquisar informações relevantes.
2. As fases de desenvolvimento de um *Web site* podem ser descritas como segue:
 - (a) Planejamento - inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo objetivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.
 - (b) Desenvolvimento de Aplicativos e da Infra-estrutura - inclui a obtenção de um nome de

domínio, a compra e desenvolvimento de *hardware* e *software* operativo, a instalação de aplicativos desenvolvidos e testes.

- (c) Desenvolvimento da Concepção Gráfica - inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas *Web*.
 - (d) Desenvolvimento de Conteúdos - inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no *Web site*, antes da conclusão do desenvolvimento do *Web site*. Essa informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acessadas a partir do) *Web site* ou diretamente codificada nas páginas *Web*.
3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um *Web site*, começa a Fase de Funcionamento. Durante essa fase, uma entidade mantém e aperfeiçoa os aplicativos, infra-estrutura, concepção gráfica e conteúdo do *Web site*.
 4. Ao contabilizar os gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do *Web site* de uma entidade para acesso interno ou externo, as questões a serem levadas em consideração são as seguintes:
 - (a) se o *Web site* se constitui em um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 04; e
 - (b) o tratamento contábil apropriado para tais gastos.
 5. Esta Interpretação não se aplica aos gastos com a aquisição, desenvolvimento e funcionamento de hardware (p. ex., servidores *Web*, servidores de teste, servidores de produção e conexões à Internet) de um *Web site*. Gastos dessa natureza devem ser contabilizados como ativo permanente, quando apropriado. Além disso, quando uma entidade incorre em gastos com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do *Web site* da mesma, o gasto é reconhecido como despesa quando incorrido.
 6. O Pronunciamento Técnico CPC 04 não se aplica a ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no curso normal das atividades comerciais nem a locações que se enquadrem no conceito de arrendamento (*leasing*) mercantil. Conseqüentemente, esta Interpretação não se aplica aos gastos com o desenvolvimento ou funcionamento de um *Web site* (ou software de *Web site*) para venda a outra empresa. Quando um *Web site* é alugado ou arrendado, por meio de um arrendamento operacional, o locador ou arrendatário deve aplicar esta Interpretação. Quando um *Web site* é arrendado nos termos de um arrendamento (*leasing*) financeiro, o arrendatário aplica esta Interpretação após o reconhecimento inicial do ativo arrendado.

Consenso

7. O *Web site* de uma entidade que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 04.
8. Um *Web site* resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como ativo intangível se, e apenas se, além de atender os requerimentos gerais descritos no item 21 do Pronunciamento CPC



04 para reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade satisfizer os requerimentos especificados no item 68 do Pronunciamento CPC 04. Em particular, uma entidade poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu *Web site* irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros de acordo com o item 68(d) quando, por exemplo, o *Web site* tem capacidade para gerar receitas, incluindo receitas diretas decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma entidade não pode demonstrar de que forma um *Web site*, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros e, assim, todos os gastos com o desenvolvimento de tal *Web site* deverão ser reconhecidos como despesa no momento em que forem incorridos.

9. Qualquer gasto interno com o desenvolvimento e funcionamento do *Web site* de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 04. A natureza de cada atividade que tenha gerado gasto (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do *Web site*) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do *Web site* devem ser avaliadas para determinar o tratamento contábil apropriado.

Por exemplo:

(a) a fase do Planejamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos itens 65 a 67 do Pronunciamento CPC 04. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como uma despesa no momento em que for incorrido.

(b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase do Desenho Gráfico e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos itens 68 a 75 do Pronunciamento CPC 04. O gasto incorrido nessas fases deve ser incluído no custo de um *Web site* reconhecido como ativo intangível, em conformidade com o item 8 desta Interpretação, quando o gasto puder ser diretamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do *Web site* para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela administração. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não anunciem e promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um *Web site*, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no *Web site*, deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o item 82 do Pronunciamento CPC 04, o gasto com um item do intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como uma despesa nas demonstrações contábeis anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um ativo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de direitos autorais (copyright) estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num *Web site*).

(c) o gasto incorrido na fase de Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para anunciar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como uma despesa quando incorrido em conformidade com o item 80(c) do Pronunciamento CPC 04. Por exemplo, ao contabilizar o gasto com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o gasto deve ser reconhecido como despesa à medida em que os serviços profissionais vão sendo prestados durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no *Web site*.

(d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um *Web site* estiver concluído.

O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa quando incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no item 18 do Pronunciamento CPC 04.

10. Um *Web site* que seja reconhecido como ativo intangível nos termos do item 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando-se os requerimentos estipulados nos itens 83 a 98 do Pronunciamento CPC 04. A melhor estimativa da vida útil de um *Web site* deve ser curta.

Apêndice da Interpretação Técnica ao Pronunciamento CPC-04

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte da Interpretação. A finalidade do apêndice é ilustrar exemplos de gastos que ocorrem durante cada uma das fases descritas nos parágrafos 2 e 3 da Interpretação e ilustrar a aplicação da Interpretação para ajudar no esclarecimento do seu sentido. Não se destina a ser uma lista de verificações exaustiva dos gastos que possam ser incorridos.

EXEMPLOS DE APLICAÇÃO

Fase/Natureza do Gasto	Tratamento contábil
Planejamento	
<ul style="list-style-type: none"> . realização de estudos de viabilidade . definição de especificações de <i>hardware</i> e de <i>software</i> . avaliação de produtos e fornecedores alternativos . seleção de preferências 	Reconhecer com uma despesa quando incorrido de acordo com o item 53 do Pronunciamento CPC-04
Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-Estrutura	
<ul style="list-style-type: none"> . compra ou desenvolvimento de <i>hardware</i> 	Aplicar os requisitos de registro contábil de ativo imobilizado
<ul style="list-style-type: none"> . obtenção de um nome de domínio . desenvolvimento de software operativo (por exemplo, sistema operativo e software de servidor) . desenvolvimento de código para a aplicação . instalação das aplicações desenvolvidas no servidor 	Reconhecer como uma despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>Web site</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>Web site</i> satisfaça os critérios de reconhecimento do itens 21 e 57 do Pronunciamento CPC-04*



Fase/Natureza do Gasto	Tratamento contábil
Planejamento	
. <i>stress teste</i>	
Desenvolvimento do Desenho Gráfico	
. desenho da aparência (por exemplo, <i>layout</i> e cor) das páginas Web	Reconhecer como uma despesa quando incorrido, a menos que o gasto possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>Web site</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>Web site</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 56 do Pronunciamento CPC-04*.
Desenvolvimento do Conteúdo	
. criação, aquisição, preparação (por exemplo, criação de ligações e identificação de códigos) e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no <i>Web site</i> , antes da conclusão do desenvolvimento do <i>Web site</i> . Exemplos de conteúdo incluem informação sobre uma entidade, produtos ou serviços disponibilizados para venda, e tópicos para acesso dos assinantes	Reconhecer como uma despesa quando incorrido de acordo com o item 68(c) do Pronunciamento CPC-04 até o ponto em que o conteúdo seja desenvolvido para divulgar e promover os próprios produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos). De outro modo, reconhecer como uma despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>Web site</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>Web site</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 56 do Pronunciamento CPC-04*.
Funcionamento	
. atualização de gráficos e revisão do conteúdo	Avaliar se satisfaz a definição de um ativo intangível e os critérios de reconhecimento definidos no item 18 do Pronunciamento CPC-04, caso em que o gasto é reconhecido como valor do ativo do <i>Web site</i> .
. adição de novas funções, características e conteúdo	
. registro do <i>Web site</i> em sistemas de pesquisa	
. cópia de segurança dos dados	
. revisão da segurança do acesso	
. análise da utilização do <i>Web site</i>	
Outros	



CVM Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 04/2008

Fase/Natureza do Gasto	Tratamento contábil
Planejamento	
<ul style="list-style-type: none"> . Custos administrativos, com vendas, e outros gerais, a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do <i>Web site</i> para funcionar da forma pretendida pela administração. . ineficiências claramente identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o <i>Web site</i> atingir o desempenho planejado [por exemplo, testes de início de operação] . treinamento de empregados para operar o <i>Web site</i> 	<p>Reconhecer como uma despesa quando incorrido, de acordo com os itens 64 a 70 do Pronunciamento CPC-04</p>

* Todo o custo com o desenvolvimento de um *Web site* exclusivo ou principalmente para promover e anunciar os próprios produtos e serviços da entidade são reconhecidos como uma despesa quando incorridos, de acordo com o item 67 do Pronunciamento CPC-04.