

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

***ROYALTIES: OS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO NO
CONTEXTO DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS***

ANA PAULA BARBOSA

Orientadora: Prof.^a Ms. DÉBORA FERGUSON

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ROYALTIES: OS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO NO
CONTEXTO DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS**

ANA PAULA BARBOSA

Orientadora: Prof.^a Ms. DÉBORA FERGUSON

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiro a Deus, é graças a ele com sua bênção que consegui concluir mais esta etapa.

E em segundo, a minha mãe Tereza Justina de Paula que mesmo sozinha dá o seu melhor, me apoiando e me incentivando em todas as fases da minha vida, principalmente, a acadêmica.

E, por fim, a todos os professores que tive a oportunidade de ter, onde tive o privilégio de receber seus aprendizados e aos meus amigos que adquiri na minha vida acadêmica que me ajudaram nos momentos que precisei.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que vem me iluminando e abençoando minha vida, me dando forças nos meus momentos difíceis e, principalmente, me dando coragem.

A minha eterna gratidão a minha mãe, a pessoa mais importante da minha vida, que me incentiva, motiva, aconselha, briga, que faz de tudo por mim e, principalmente, agradecer por me dar a oportunidade de estudar, se consegui concluir esta faculdade foi pelo seu esforço.

Em especial, a minha orientadora, Débora Ferguson. Muito obrigada por ter me orientado, pelo empenho e a paciência de sempre em me ajudar para que eu pudesse terminar esse trabalho.

A todos meus amigos que me apoiaram, e as pessoas do meu convívio que tiveram paciência, onde me incentivaram nessa fase da minha vida.

RESUMO

BARBOSA, Ana Paula. **Royalties**: os critérios de reconhecimento e mensuração no contexto das normas nacionais e internacionais. 2013. 37p. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – Fesurv - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

O cenário contábil se encontra em um momento repleto de novas informações, onde foi estabelecida a unificação das práticas contábeis que as organizações devem se adaptar e aplicá-las. Outro ponto de extrema relevância é a informação gerada para os usuários que necessitam de informações referentes aos fatos ocorridos na entidade para a tomada de decisão. No contexto da contabilidade, há assuntos que necessitam de estudos mais profundos, como é o caso da receita e, em especial, as receitas provenientes dos *Royalties*, que representam um ganho representativo para as entidades que são detentoras de ganho desse tipo de transação. Sendo assim, o trabalho teve o objetivo de identificar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *royalties* no contexto das normas nacionais e internacionais. Por se tratar de uma pesquisa que tem como base as normas contábeis é de caráter bibliográfico de natureza exploratória. Os resultados possibilitaram inferir que, quanto ao reconhecimento, deve-se obedecer ao contrato firmado entre as partes, obedecendo ao regime de competência, é só quando for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade, a mensuração é com base ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber, e a divulgação deve conter as políticas contábeis adotadas na fase de execução das transações, que determinaram o montante naquele período.

Palavras-Chave: Receita, *royalties*, reconhecimento, mensuração.

♦ Banca Examinadora: Profª. Ms. Débora Ferguson – UniRV (Orientador); Profª. Ms Ivone Vieira Pereira – UniRV; Profª. Eliene Aparecida de Moraes – UniRV.

ABSTRACT

BARBOSA, Ana Paula. **Royalties:** the criteria for recognition and measurement in the context of national and international standards. 2013. 37p. Work of Conclusion Course II (Graduation in Accountant Sciences) – Fesurv - University of Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

The accountant scenario finds itself in a moment full of information, where it was established the union of the accountant practices that the organizations must adapt and apply them. Another topic of extreme relevance is the generated information for the users that need information referring to the occurred facts in the company for the decision making. In the context of accountability there are subjects that need deeper studies, which is the case of the profit, and specially profits prevenient from Royalties, which represent a significative gain for the entities that are owners of this kind of transactions. Thus, the work aimed at identifying the criteria of recognition, measurement and highlighting of royalties in the context of national and international norm. Being a research on accountable norms, the method was bibliographical with an exploratory approach. The results showed that the contract must be followed between the parts, following the competence, it is only used when is probable that the economic benefit associated with the transaction will flow to the company, the measuring is based on a fair price of the contranaction received or to the received, and disclosure should contain the accounting policies adopted in the implementation phase of the transaction, which determined the amount that period.

Key-Words: Profit, royalties, recognition, measuring.

♦ Examining board: Teacher Ms. Débora Ferguson – UniRV (Advisor); Teacher Ms Ivone Vieira Pereira – UniRV; Teacher Eliene Aparecida de Moraes – UniRV.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
1.1 Contextualização.....	09
1.2 Problema de pesquisa.....	10
1.3 Objetivos.....	10
1.3.1 Geral.....	10
1.3.2 Específicos.....	11
1.4 Relevância.....	11
2 PLATAFORMA TEÓRICA.....	13
2.1 Proteção à propriedade intelectual.....	13
2.1.1 Definição de patentes.....	14
2.1.2 <i>Royalties</i>	15
2.1.3 Tipos de <i>royalties</i>	16
2.1.3.1 <i>Royalties</i> do petróleo e mineração.....	16
2.1.3.2 <i>Royalties</i> patentes, software, direitos autorais.....	17
2.1.3.3 <i>Royalties</i> na Biotecnologia.....	18
2.2 Receitas.....	18
2.2.1 Definição de receitas perante as normas nacionais e internacionais.....	18
2.3 Mensuração, reconhecimento e divulgação.....	20
2.3.1 Reconhecimento.....	20
2.3.2 Mensuração.....	22
2.3.3 Divulgação.....	23
2.4 Impactos da adoção da IAS 18 no Brasil.....	24
2.5 Comparativos entre as normas nacionais e internacionais.....	26
3 METODOLOGIA.....	28
4 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICADO AOS <i>ROYALTIES</i>.....	30
4.1 Reconhecimento dos <i>royalties</i> perante a norma internacional e nacional.....	30
4.2 Mensuração dos <i>royalties</i> diante da norma internacional e nacional.....	32

4.3 Divulgações dos <i>royalties</i> diante da norma internacional e nacional.....	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O grande objetivo da Contabilidade é o de prover aos seus usuários, em geral, com o máximo possível de informações sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações, ou seja, ser utilizada como um instrumento de informações (IUDÍCIBUS et al., 2010).

A contabilidade passou por uma série de evoluções começando em 1976 com a Lei das Sociedades por Ações, em 2007 com a introdução da Lei n. 11.638/07, que provocou alterações profundas da Lei das Sociedades por Ações, e em 2008 com a Lei n. 11.941/08, que definitivamente desatrelou a automaticidade da ligação da contabilidade com as normas tributárias, atribuindo para cada uma sua vida própria. No mesmo período, em 2005, houve a criação do CPC- Comitê de Pronunciamentos Contábeis dando início a uma nova era (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Devido ao mundo atual se encontrar em um momento que a o avanço tecnológico é de primordial importância, que a comunicação e a troca de informações é essencial, onde se vive a globalização, a contabilidade brasileira teve a necessidade de incorporar a essas mudanças, inovando suas normas e práticas de acordo com as normas internacionais (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Onde as novas normas contábeis brasileiras foram estabelecidas sob a égide das normas internacionais de contabilidade emanadas do IASB - *International Accounting Standards Board*. Portanto os órgãos reguladores brasileiros estabelecem e aprovam suas normas contábeis, todas convergidas às da IASB para que haja a uniformização dessas normas.

O Brasil entre seus órgãos reguladores brasileiros possui o Comitê de Pronunciamento Contábil que de acordo com a Resolução n. 1055/05 o CPC tem o seguinte objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Com essa internacionalização das Normas Brasileiras de Contabilidade, trouxeram algumas alterações como o estabelecimento de novas normas uma delas foi o Pronunciamento Técnico o CPC 30 referente à Receita, onde foi elaborado a partir do *IAS 18 Revenue*, emitido pelo *Internacional Accounting Standards Boardsan (IASB)*. Portanto, as empresas ao contabilizar suas receitas devem se adequar a essas normas.

Esse Pronunciamento Técnico traz a abordagem sobre a forma de contabilização de três tipos de receitas: venda de bens; prestação de serviços; e utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, *royalties* e dividendos. Onde o objeto de estudo desse trabalho é abranger o conhecimento do tratamento contábil sobre a receita sob a forma de *royalties* como parte dos registros de uma entidade.

1.2 Problema de pesquisa

Diante dos aspectos introdutórios levantados acerca do tema proposto e com a significância do papel que a Receita representa, onde ela reflete fortemente no resultado e a análise de uma empresa, surgiu como indagação central qual seria o tratamento contábil adequado a ser aplicado às receitas provenientes de *royalties*.

Isto posto, surge a seguinte pergunta motivadora: Qual o tratamento contábil previsto para a contabilização dos *royalties*?

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Identificar os critérios e métodos de reconhecimentos, mensuração e evidenciação das receitas sob a forma de *royalties*, considerando os aspectos conceituais relativos às normas nacionais e internacionais de contabilidade.

1.3.2 Específicos

Para obter as respostas pertinentes ao objetivo proposto, serão abordados os seguintes objetivos específicos:

- Evidenciar os aspectos teóricos a respeito de receitas e *royalties*;
- Apresentar aspectos doutrinários acerca da temática envolta do reconhecimento, mensuração e evidenciação das receitas;
- Expor os critérios e métodos de contabilização aplicados aos *royalties* considerando as normas nacionais e internacionais.

1.4 Relevância

Numa perspectiva de análise, o presente trabalho foi direcionado na realização da compreensão do tratamento contábil, bem como os de mensuração e evidenciação aplicáveis ao instituto dos *royalties*, dando ênfase como as empresas que recebam as receitas sob o pagamento de *royalties* devam fazer a contabilização.

O presente trabalho tem como relevância os seguintes fatos principais, a primeira é a situação vivenciada pela ciência contábil e para os estudiosos da contabilidade tendo que passar pelo processo de convergência das normas internacionais, levantando as informações contábeis de forma única com uma linguagem universal, onde essa pesquisa decorre esse contexto, onde as normas nacionais e internacionais que envolvem a Receita são abordadas.

O segundo fato são as definições para o reconhecimento da receita e as formas de determinação do seu valor que são de suma importância, pois impactam fortemente no resultado e a análise de uma empresa. Ou seja, o reconhecimento da receita é um fator essencial para a adequada mensuração do desempenho de uma empresa, é um item de grande relevância nas demonstrações financeiras, muitos índices são calculados e levantados com base na receita da entidade, levando aos investidores informações precisas da entidade.

No entanto, se a empresa reconhecer, mensurar, e evidenciar suas receitas de forma correta de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos responsáveis à empresa possuirá sua imagem bem vista, terá um maior status perante o mercado, onde os relatórios divulgados por essas empresas se tornam mais claros e transparentes que dão uma maior confiabilidade ao investidor que busca essas informações.

Desta forma, a presente pesquisa após o desenvolvimento natural poderá vir a servir como subsídio para futuras pesquisas, além de ser fonte de informação e esclarecimento para o aprofundamento de novos estudos, uma vez que a temática vive em constante dinamismo, alterando-se conforme os resultados das novas pesquisas, bem como o comportamento do mercado.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Proteção à propriedade intelectual

A Constituição Federal em seu art 5º, inciso XXIX, estabelece:

A lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País.

No Brasil, a proteção à propriedade intelectual está disciplinada principalmente pelas Leis n. 9.279/96 (Marcas e Patentes), 9.456/97 (Cultivares), 9.609/98 (Software) e 9.610/98 (Direitos Autorais).

Que garante aos inventores ou responsáveis por qualquer produção do intelecto (nos domínios industrial, científico, literário e/ou artístico) um monopólio, ou seja, o direito de auferir, ao menos por um determinado período de tempo, recompensa pela própria criação (MUSEU-GOELDI, 2013).

Segundo definição da Organização Mundial de Propriedade Intelectual (OMPI), constituem propriedade intelectual as invenções, obras literárias e artísticas, símbolos, nomes, imagens, desenhos e modelos utilizados pelo comércio.

A propriedade intelectual pode ser dividida em duas categorias direito autoral e propriedade industrial. (MUSEU-GOELDI, 2013).

- A primeira, as obras intelectuais, literárias e artísticas, programas de computador, domínios na Internet e
- E a segunda por patentes, marcas, desenho industrial, indicações geográficas e proteção de cultivares.

A propriedade intelectual é de extrema importância porque ela estimula e incentiva à produção intelectual, de modo que o empenho no desenvolvimento de novas tecnologias não é

apropriado a terceiros sem a permissão do proprietário da criação, e a remuneração de uso que é paga para o criador dando, assim, privilégios a este.

2.1.1 Definição de patentes

Patente é um título de propriedade temporária sobre uma invenção ou modelo de utilidade, outorgado pelo Estado aos inventores ou autores ou outras pessoas físicas ou jurídicas detentoras de direitos sobre a criação (INPI, 2013).

A Lei n. 9279/96, no art 8º, define que é patenteável a invenção que atenda aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial, e no art. 9º, é patenteável como modelo de utilidade o objeto de uso prático, ou parte deste, suscetível de aplicação industrial, que apresente nova forma ou disposição, envolvendo ato inventivo, que resulte em melhoria funcional no seu uso ou em sua fabricação.

No art. 18, discrimina o que não são patenteáveis:

I - o que for contrário à moral, aos bons costumes e à segurança, à ordem e à saúde públicas; II - as substâncias, matérias, misturas, elementos ou produtos de qualquer espécie, bem como a modificação de suas propriedades físico-químicas e os respectivos processos de obtenção ou modificação, quando resultantes de transformação do núcleo atômico; e III - o todo ou parte dos seres vivos, exceto os microorganismos transgênicos que atendam aos três requisitos de patenteabilidade - novidade, atividade inventiva e aplicação industrial - previstos no art. 8º e que não sejam mera descoberta.

Art. 19 dispõe o que o pedido de patente, nas condições estabelecidas pelo INPI, deve conter:

I - requerimento; II - relatório descritivo; III - reivindicações; IV - desenhos se forem o caso; V - resumo; e VI - comprovante do pagamento da retribuição relativa ao depósito.

Art. 78 A patente extingue-se:

I - pela expiração do prazo de vigência; II - pela renúncia de seu titular, ressalvado o direito de terceiros; III - pela caducidade.

A Patente de Invenção vigorará pelo prazo de 20 (vinte) anos e a de Modelo de Utilidade pelo prazo de 15 (quinze) anos contados da data de depósito (INPI, 2013).

2.1.2 *Royalties*

Com base nos elementos elencados anteriormente, temos o surgimento da figura dos *royalties*. A palavra *royalty* vem de *Royal*, de realeza. Relativo ao rei, em inglês. Daí surgiu a palavra, que dizia respeito ao direito do rei de receber pagamento pela exploração das riquezas minerais localizadas em sua terra, tais como madeira, água, recursos minerais, e incluindo muitas vezes a caça, pesca, e propriedades como pontes e moinhos (WIKIPÉDIA, 2012).

Na atualidade, *royalty* é o termo utilizado para designar a importância paga ao detentor ou proprietário ou um território, recurso natural, produto, marca, patente de produto, processo de produção, ou obra original, pelos direitos de exploração, uso, distribuição ou comercialização do referido produto ou tecnologia. Tendo como proprietário em questão uma pessoa física, uma empresa ou o próprio Estado (WIKIPÉDIA, 2012).

Ou seja, *royalties* é a contraprestação devida de uma parte, à outra parte, em virtude da utilização lícita de um ativo, onde os detentores ou proprietários recebem montante fixo, porcentagens geralmente pré-fixadas das vendas finais ou dos lucros obtidos por aquele que extrai o recurso natural, ou fabrica e comercializa um produto ou tecnologia, ou ainda por unidades por música tocada, por litro de petróleo, por saca de sementes, entre outras formas (WIKIPÉDIA, 2012).

A Lei n. 4506/64, em seu art 22º, determina que *royalties* são:

Os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

O Comitê de pronunciamentos Contábeis em seu CPC 30 menciona que *Royalties* são encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores.

2.1.2.1 Tipos de *royalties*

2.1.2.1.1 *Royalties* do petróleo e mineração

Trata-se da compensação financeira paga ao proprietário da terra ou área em que ocorre a extração ou mineração de petróleo ou gás natural. Em muitos países, apenas os governos são proprietários dos recursos naturais do subsolo, portanto apenas estes recebem os *royalties*. A maior parte dos países petrolíferos cobram *royalties* das empresas, nacionais ou estrangeiras, que realizam a extração de petróleo em seus territórios (WIKIPÉDIA, 2012).

A Constituição Federal em seu art. 20 determina que os recursos naturais localizados no território nacional pertencem à união:

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

E ainda o mesmo art. § 1º define que:

É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Os *royalties* de petróleo são pagos mensalmente a partir do momento em que é iniciada a exploração de petróleo, a obrigação nasce a partir do momento em que tem início a exploração, seu pagamento é mensal, de acordo com a legislação brasileira, que varia de acordo com a quantidade produzida de petróleo (WIKIPÉDIA, 2012).

Exemplo: O governo brasileiro recebe uma compensação financeira, pela utilização do potencial hidráulico do Rio Paraná para a produção de energia elétrica na Itaipu. Os chamados *royalties* são devidos mensalmente desde que a Itaipu começou a comercializar energia, em março de 1985, conforme o anexo C do Tratado de Itaipu assinado em 26 de abril de 1973. O Tesouro Nacional recebeu integralmente os *royalties* devidos desde o início da comercialização de energia de Itaipu. O repasse de *royalties* é proporcional à extensão de áreas submersas. Desde 1985, a Itaipu pagou ao Brasil mais de US\$ 4,4 bilhões em *royalties* (ITAIPU, 2013).

2.1.2.1.2 *Royalties* patentes, software, direitos autorais

O proprietário de uma patente após possuir sua proteção conferida sob a forma jurídica e quando autorizar terceiros de se fazer a utilização de sua criação, surgirá à obrigação de pagamento de *royalties* (INPI, 2013).

Os programas de computadores são plenamente protegidos pela lei brasileira dos Direitos Autorais, onde é utilizado o sistema de patentes, aqui os softwares seguem as mesmas diretrizes de livros, músicas e produções artísticas.

Na Lei n. 9609/98 sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador no seu Art. 2º dispõe que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País.

E, a mesma norma em seu § 2º estabelece:

É assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

Os direitos autorais são estabelecidos pela lei 9610/98, que no art. 7º traz quais obras intelectuais são protegidas como:

I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas; II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza; III - as obras dramáticas e dramático-musicais; IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma; V - as composições musicais, tenham ou não letra; VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas; VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia; VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética; IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza; X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência; XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova; XII - os programas de computador; XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.

Exemplo: A Microsoft recebeu em torno de US\$ 800 milhões (cerca de R\$ 1,6 bilhões) em *royalties* com a venda de *Androids* só no segundo trimestre deste ano. Grande parte desse lucro vem da HTC e da Samsung – duas empresas que pagam uma taxa de licenciamento à Microsoft pelo direito de utilizar patentes da companhia de Bill Gates em cada aparelho que vendem. O ganho da companhia com os *royalties* de smartphones *Android*, aliás, pode ser superior até mesmo ao faturamento da empresa com seu próprio sistema móvel, o Windows Phone (QI 300; 2013).

2.1.2.1.3 *Royalties* na Biotecnologia

Biotecnologia define-se pelo uso de conhecimentos sobre os processos biológicos e sobre as propriedades dos seres vivos, com o fim de resolver problemas e criar produtos de utilidade (WIKIPÉDIA, 2012).

Onde, assim fez surgir às sementes transgênicas. Que são organismos ou culturas geneticamente modificados (OGMs) que contêm um gene que foi artificialmente inserido, em vez de adquirido naturalmente, por polinização, como ocorre nas culturas convencionais (ALMEIDA; LAMONIER, 2005).

Onde a cobrança dos *royalties* proveniente dessas comercializações destas sementes transgênicas começou a ser cobrada, devido à Lei dos cultivares n. 9.610 de 1997.

Exemplo: A empresa multinacional americana Monsanto cobra *royalties* dos agricultores que fazem uso das sementes desenvolvidas pela empresa, utilizando tecnologia transgênica para que suas sementes sejam resistentes ao herbicida Roundup, que é fabricado pela mesma empresa. “Onde á uma discussão na justiça perante a cobrança de *royalties* desta empresa” (WIKIPEDIA, 2013).

2.2 Receitas

2.2.1 Definição de receitas perante as normas nacionais e internacionais

As normas internacionais de contabilidade (em inglês: *International Accounting Standard IAS*, hoje conhecidas como *International Financial Reporting Standards, IFRS*) são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

O reconhecimento da receita começou a ser debatido a custo histórico e de partidas dobradas, no APB nº 4, nos Estados Unidos, definiu-se receita como sendo incrementos brutos de ativos ou reduções brutas de passivos, reconhecidos e mensurados em conformidade com os princípios contábeis aceitos.

A IAS 18 emitida em 1982 define receita como a “entrada bruta de caixa, recebíveis ou outras considerações decorrentes do curso das atividades normais da entidade em função da venda de produtos, da prestação de serviços e da utilização por terceiros de recursos da entidade geradores de juros, *royalties*, e dividendos”. Em sua revisão, em 1993, o antigo

Conselho do IASC tentou manter a abordagem da norma original, criando, ao mesmo tempo, uma ligação entre a norma revisada e o *Framework* conceitual do IASC (NETO; GALDI, 2010).

O *Framework* descreve os conceitos básicos que devem ser respeitados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais. O texto define o espírito intrínseco das normas internacionais, a filosofia geral das normas e tem também como objetivo ajudar a diretoria do IASB no desenvolvimento e interpretação das normas internacionais de contabilidade, os usuários na elaboração das demonstrações financeiras e, os auditores na formação de uma opinião de auditoria (SGAUDITORES, 2012).

No *Framework*, receita é definida como aumento dos benefícios econômicos durante o exercício contábil sob a forma de entradas ou aumento de ativos ou diminuições de passivos, resultando em aumento do patrimônio líquido, com exceção dos relativos a contribuições de acionista.

Após a IAS 18 ser revisada em 1993, atualmente, adota a definição da receita especificada no *Framework* e define receita como sendo o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade e são designadas por uma variedade de nomes. Tais como vendas, honorários, e *royalties*. Onde as receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos.

Ao conceituar a receita dessa seguinte maneira os valores cobrados de terceiros, tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e imposto sobre valor agregado, não constituem benefícios econômicos à entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido, dessa forma, são excluídos da receita (NETO; GALDI, 2010).

A abordagem da IAS 18 é que os eventos são baseados em transações derivadas de venda de bens e prestação de serviços, é baseada do reconhecimento pro rata em relação a receitas derivadas da utilização por terceiros, do recurso da entidade. Devido a isso a IASB norteia um projeto para desenvolvimento de uma nova norma para o reconhecimento da receita que seja mais estreitamente alinhada com o *Framework* (NETO; GALDI, 2010).

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu CPC R1 preceitua que receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Ainda conforme o referido CPC R1, a definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade

e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties*, aluguéis.

Contudo é importante salientar que o Pronunciamento Técnico é inteiramente consistente com as normas da IAS 18 em suas determinações que abordam as receitas. Prescrevendo o tratamento contábil da receita gerada pelos tipos de transações e eventos:

- a) Venda de produtos;
- b) Prestação de serviços; e
- c) Utilização por terceiros de ativos da entidade geradores de juros, *royalties* e dividendos.

2.3 Mensuração, reconhecimento e divulgação

2.3.1 Reconhecimento

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu CPC R1 conceitua reconhecimento como sendo processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento.

Inserido no CPC R1 os critérios de reconhecimento são:

Envolve a descrição do item, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo.

Conforme o mesmo pronunciamento o reconhecimento de receitas devem:

Ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo

do passivo originado do perdão de dívida a ser paga, e os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos no pronunciamento 00. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

O IAS 18 determina que as receitas devam ser reconhecidas pelo valor justo do benefício recebido ou a receber pela transação.

E, ainda, conforme a mesma norma estabelece que os critérios de reconhecimento da receita sejam diferenciados para cada tipo de transação. No entanto ela afirma que, em certas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação de forma a refletir a substância de cada transação.

No reconhecimento de receita proveniente de venda de produtos, a IAS 18 estabelece os cinco critérios que devem ser atendidos:

- a) A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e recompensas mais significativos derivados da propriedade dos bens;
- b) não manutenção, pela entidade, de envolvimento administrativo continuado com o grau normalmente associado à propriedade ou controle efetivo dos produtos vendidos;
- c) possibilidade de mensurar de forma confiável o valor da receita;
- d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- e) possibilidade de mensurar de forma confiável os custos incorridos ou que serão incorridos em relação à transação.

E para fins de reconhecimento da receita de prestação de serviços, a IAS 18 estabelece:

- a) O valor da receita possa ser mensurado com segurança;
- b) seja provável de benefícios econômicos associados à transação passem à entidade;
- c) a fase de conclusão da transação da data do balanço possa ser mensurada com segurança;
- d) os custos incorridos com relação a transação possam se mensurados com segurança.

E, por fim, caso seja provável de benefícios econômicos associados transação fluirão à entidade e que o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade, a IAS 18 exige que as receita decorrentes por terceiros de ativos da entidade geradores de juros, *royalties*, e dividendos seja reconhecida como:

- a) Juros: utilizando-se método da taxa de juros efetiva (TJE) conforme disposto na IAS 39;
- b) *Royalties*: segundo o regime de competência em conformidade com a substância do contrato pertinente;
- c) Dividendos: quando for estabelecido o direito do acionista ao recebimento de pagamento.

Após as alterações ocorridas nos princípios contábeis passaram a dar ênfase em quando as transações devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras, nos valores envolvidos em cada transação, como esses valores devem ser classificados e como devem ser alocados entre os períodos contábeis (NETO; GALDI, 2010).

Entretanto, pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação. Um exemplo de tal situação ocorre quando o preço da venda de um produto inclui valores identificáveis, correspondentes a serviços a serem executados posteriormente. Para esses casos, tais valores devem ser diferidos e reconhecidos como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento devem ser aplicados a duas ou mais transações conjuntas quando elas estiverem ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem visualizar as transações como um todo. Por exemplo: a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, firmar um contrato separado para recomprá-los em data posterior, descaracterizando assim a essência econômica da transação. Em tais casos, as duas transações devem ser tratadas conjuntamente (Deliberação CVM n. 692, 2012).

Portanto, receita somente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos inerentes à transação fluirão para a entidade. Contudo, quando houver incerteza acerca do recebimento do valor já reconhecido como receita, tal valor incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável é reconhecido como despesa e não como ajuste (dedução) da receita originalmente reconhecida (NETO; GALDI, 2010).

2.3.2 Mensuração

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu CPC R1 conceitua mensuração como processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu CPC 30 estabelece que:

A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, onde seu montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.

Conforme o CPC 12:

Valor justo: tem como primeiro objetivo demonstrar o valor de mercado de determinado ativo ou passivo; na impossibilidade disso, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por comparação a outros ativos ou passivos que tenham valor de mercado; na impossibilidade dessa alternativa também, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por utilização do ajuste a valor presente dos valores estimados futuros de fluxos de caixa vinculados a esse ativo ou passivo; finalmente, na impossibilidade dessas alternativas, pela utilização de fórmulas econométricas reconhecidas pelo mercado.

O IASB define valor justo como “o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes independentes, conhecedoras do negócio e dispostas em realizar a transação com isenção de interesses”.

A IAS 18 diz que o valor da receita oriunda de uma transação é, normalmente, determinado por meio de um contrato entre a entidade e o comprador ou usuário do recurso. Isso significa que ele mensurado pelo valor justo da consideração recebida ou a receber levando em conta o valor de quaisquer descontos comerciais e prêmios de volume permitidos pela entidade (NETO; GALDI, 2010).

2.3.3 Divulgação

A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários, tendo o objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade, e onde a forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

Conforme o CPC 30 cita para fins de divulgações nas demonstrações do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades.

Ainda o que estabelece o CPC 30, a entidade deve divulgar:

As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas, incluindo os métodos adotados para determinar a fase de execução de transações que envolvam a prestação de serviço; onde cada montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de: venda de bens; prestação de serviços; juros; *royalties*; e dividendos.

A Lei n. 6404/76, em seu art 187, item I e II, estabelece que as empresas devem na demonstração do exercício discriminar:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

E de acordo com a deliberação CVM n. 692, a entidade também deve divulgar: o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita; e a conciliação entre a receita divulgada na demonstração do resultado e a registrada para fins tributáveis.

2.4 Impactos da adoção da IAS 18 no Brasil

Com a introdução da IAS 18, por meio do CPC 30, no Brasil, houve algumas mudanças. A norma internacional é baseada em princípios e, portanto, exige a avaliação de todas as características significativas pertinentes à transação para que o momento para o reconhecimento da receita seja determinado (NETO; GALDI, 2010).

Uma das alterações para o reconhecimento da receita em relação ao previamente existente seja a necessidade de se identificar e reconhecer a receita para cada elemento dentro de uma transação de venda e da necessidade de julgamento de que a entidade atua como principal ou agente (NETO; GALDI, 2010).

Ou seja, norma estabelece que a entidade deva segregar cada elemento e reconhecer a receita com base em seu fato gerador. E ela faz o julgamento sobre a essência da operação no sentido de identificar se a entidade atua como agente ou principal e caso fique claro que ela atua como agente, sua receita não deve incluir o montante cobrado pelo principal da operação, tendo uma grande relevância, pois o nosso país tem inclinação para a forma e, muitas vezes, a receita do agente (intermediário) vem sendo mensurada com base no montante (NETO; GALDI, 2010).

A entidade está agindo como principal quando está exposta a riscos e benefícios significativos associados com a venda dos bens ou com a prestação dos serviços. Situações que indicam que a entidade está agindo como principal incluem:

(a) a entidade tem a responsabilidade primária de fornecer os bens ou os serviços ao cliente ou executar a ordem, como, por exemplo, sendo responsável pela aceitação ou não dos produtos ou serviços ordenados ou comprados pelo cliente; (b) entidade tem risco de estocagem antes ou depois da ordem do cliente, durante o embarque ou no retorno; (c) a entidade tem liberdade para estabelecer preços, direta ou indiretamente, por exemplo, por meio do fornecimento de bens ou serviços adicionais; e (d) a entidade assume o risco de crédito do cliente pelo valor do recebível gerado.

A entidade está agindo como agente quando não tem exposição a riscos e benefícios significativos associados com a venda dos bens ou com a prestação dos serviços. Uma situação que indica que a entidade está agindo como agente é quando o valor que ela ganha é predeterminado, podendo ser tanto uma recompensa fixa por transação quanto uma determinada porcentagem do valor faturado ao cliente (NETO; GALDI, 2010).

Entre os impactos incorridos podem-se levantar os seguintes: (NETO; GALDI, 2010).

- O reconhecimento de receita (transferência de riscos e benefícios, envolvimento gerencial, valor mensurado de forma confiável, benefícios econômicos e custos incorridos ou a incorrer);
- A mensuração pelo valor justo (valor da transação deduzido de encargos financeiros embutidos);
- Múltiplo elemento (reconhecimento de receita em momento distinto para os componentes identificáveis em uma transação);
- Divulgações (políticas contábeis, montante para cada categoria significativa de receitas).

Apresentando os seguintes desafios:

- Mensuração do valor justo das receitas (valor presente);
- Identificação de componentes em uma mesma transação (múltiplos elementos).

2.5 Comparativos entre as normas nacionais e internacionais

⇒ Descrição da Norma nacional referente à receita (CPC 30):

A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante entidade.

- A receita de venda de produtos é reconhecida no resultado quando todos os riscos e benefícios significativos inerentes ao produto são transferidos para o comprador;
- A receita de serviços prestados é reconhecida no resultado em função de sua realização;
- Uma receita não é reconhecida se há uma incerteza significativa na sua realização.

⇒ Descrição da Norma Internacional (IAS 18):

- A receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber;
- A receita referente à venda de produtos é reconhecida quando os riscos e benefícios significativos são transferidos ao comprador (a transferência de risco a um agente intermediário, tal como seguradora, não cumpre com o requerimento da norma), o vendedor perde o controle efetivo sobre os produtos vendidos, é provável que benefícios econômicos associados com a venda serão obtidos pela entidade, e o valor da receita pode ser mensurado com segurança;
- A receita referente à prestação de serviços é reconhecida com base no estágio de execução dos serviços, quando o resultado da transação puder ser estimado com segurança. Isso ocorre quando o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável, for provável que os benefícios econômicos associados com a venda serão obtidos pela entidade, o estágio de execução da prestação do serviço puder ser estimado com segurança na data de balanço, e os custos incorridos e a serem incorridos para completar a transação puderem ser mensurados com segurança.

⇒ As receitas de juros, *royalties* e dividendos são reconhecidas nas seguintes bases:

- a receita de juros é reconhecida utilizando-se o método de juros efetivos (calculados de acordo como IAS 39);
- os *royalties* são reconhecidos com base em seu período de competência, de acordo com a substância dos acordos pertinentes; e
- os dividendos são reconhecidos quando estiver estabelecido o direito de recebimento do acionista (ou quotista).
- Receita de juros, *royalties* e dividendos somente são reconhecidas quando for provável que os benefícios econômicos associados com as transações serão obtidos pela entidade e o montante da receita puder ser mensurado com segurança. Devem ser divulgadas as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas.

3 METODOLOGIA

Por trás de toda e qualquer pesquisa, está um conjunto de dados que juntos são os responsáveis pelo resultado positivo ou negativo da pesquisa. Dentre tais dados, estão as fontes, métodos, fórmulas e as regras norteadoras do sistema de pesquisa, que valorizará esta como científica.

Metodologia são procedimentos, nos quais se torna possível ter um conhecimento de uma realidade e gerando através destes procedimentos e comportamentos (OLIVEIRA, 2002).

As pesquisas científicas podem ser classificadas quanto: ao método de abordagem, objetivos, procedimentos e técnica de coleta de dados (LAKATOS; MARCONI, 2011). A metodologia empregada quanto ao método de abordagem da presente pesquisa foi o método dedutivo, pois se trata do conhecimento e aprimoramento de teorias existentes como normas, leis, teses e artigos científicos, e possibilita a explicação científica do que é semelhante naquilo que em princípio parece dessemelhante, partindo do geral para o particular é um caminho inverso da indução (OLIVEIRA, 2011).

Quanto aos objetivos a presente pesquisa científica foi utilizado o método exploratório, e elaborada com base em um referencial teórico para atingir o objetivo de gerar um conhecimento mais aprofundado do processo de avaliação dos *royalties*, as pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Seu planejamento tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado (GIL, 2010).

Referente ao método de procedimento usou-se a pesquisa bibliográfica na qual a realização é feita com base em matérias já elaboradas como livros, teses, dissertações, artigos científicos e orientações técnicas do CPC 30, e dados a respeito do tema. A pesquisa bibliográfica se constitui em bases de apoio fornecendo fundamentação teórica à pesquisa, de materiais feitos anteriormente (GIL, 2010).

Quanto às técnicas de coleta de dados utilizou-se a pesquisa indireta que abrange uma pesquisa bibliográfica a fim de aprofundar os conhecimentos através de artigos científicos, teses, livros, jornais e documentos legais, as técnicas de coletas de dados é a

habilidade de usar os conjuntos de preceitos, métodos e normas que servem a ciência na obtenção de seus objetivos onde coleta de dados indireta abrange a pesquisa bibliográfica (LAKATOS; MARCONI, 2011).

4 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICADO AOS *ROYALTIES*

4.1 Reconhecimento dos *royalties* perante a norma internacional e nacional

Os *royalties* estão inclusos entre os tipos de transações e eventos que geram receitas para uma entidade, onde as normas estabelecem para cada tipo de transação e evento critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação, sendo refletido, a substância de cada transação.

A IAS 18 determina que os *royalties* sejam reconhecidos pelo regime de competência em conformidade com a substância do contrato de cada transação, onde também dispõe que deve se fazer o reconhecimento pelo valor justo do benefício recebido ou a receber pela transação.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu CPC 30 diz que a receita proveniente da utilização, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecida nas seguintes bases:

(a) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e (b) o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado.

Exemplo: A taxa mínima mensal que é paga pelo franqueado ao franqueador. Normalmente, é cobrado na forma de um percentual sobre o faturamento bruto, um percentual sobre a compra de produtos. Sendo assim, podendo saber o do valor a ser pago sob a forma de *royalties* só depois do levantamento do evento ocorrido que nesse caso é o faturamento que essa empresa obteve.

Ou seja, obedecendo aos seguintes requisitos, o franqueado só paga depois da concretização do faturamento onde ocorreram benefícios econômicos à entidade, e é calculada a receita do pagamento de *royalties* só depois de ter o valor do faturamento pronto, podendo assim calcular confiavelmente os *royalties*.

Ainda conforme o CPC 30:

Taxas ou *royalties* recebidos em decorrência da cessão dos direitos de uso dos ativos da entidade (tais como marcas, patentes, *software*, direitos autorais de composição, produção cinematográfica, etc.) são normalmente reconhecidos em conformidade com a substância do contrato. De forma prática, o reconhecimento pode ocorrer linearmente, durante o prazo contratual, como, por exemplo, de licença de direito de uso de certa tecnologia por um período específico. A cessão de direitos mediante um valor fixo ou uma garantia não reembolsável sob um contrato que não possa ser cancelado que autoriza o licenciado a explorar esses direitos livremente e que não incumbe qualquer obrigação ao cedente da licença, é, em substância, uma venda.

E ainda de acordo com a Deliberação CVM n. 692 os *royalties* pagos pelo uso dos ativos de uma entidade (tais como marcas, patentes, *software*, direitos autorais de composição, produção cinematográfica, etc.) devem ser normalmente reconhecidos em conformidade com a essência do contrato. De modo prático, o reconhecimento da receita pode ocorrer em base linear, durante o prazo contratual, como por exemplo, quando o licenciado tem o direito de uso de certa tecnologia por um período específico.

Exemplo: A empresa farmacêutica Alk decidiu que vai comercializar certo produto farmacêutico que é patenteado pela empresa Pfizer, onde para ele poder comercializar esse produto é obrigada efetuar o pagamento do *royalties*, onde na hora das duas empresas entrarem em acordo foi feito um contrato determinando o TRAMITENTE que é a empresa Pfizer e o LICENCIADO que a empresa Alk, trazendo cláusulas pertinentes e necessárias pra nortear essa transação, autorizando o licenciado a explorar esses direitos livremente, comunicando o prazo vigente, ou seja o período específico para o uso da tecnologia, e como deve ocorrer o pagamento desse mediante um valor fixo, com isso, a empresa Pfizer reconhecerá sua receita de *royalties* obedecendo o contrato que foi firmado entre as partes de acordo com o recebimento do *royalties*.

Portanto devem ser apropriados ao resultado de acordo com os termos do contrato e devem ser usualmente reconhecidos nessa base a menos que, em atenção à essência econômica do acordo, seja mais adequado reconhecer a receita em outra base sistemática e racional (Deliberação CVM n. 692, 2012).

A cessão de direitos mediante a um valor fixo ou uma garantia não reembolsável sob um contrato que não possa ser cancelado, que autoriza o licenciado a explorar esses direitos livremente e que não incumbe qualquer obrigação ao cedente da licença, é, em essência, uma venda (Deliberação CVM n. 692, 2012).

Em alguns casos, o recebimento ou não de uma taxa de licenciamento ou *royalty* é algo contingente, sujeito à ocorrência de evento futuro. Nesses casos, a receita deve ser reconhecida somente quando for provável que a taxa de licenciamento ou *royalty* venham a ser recebidos. Isso se observa normalmente após a ocorrência do evento (Deliberação CVM n. 692, 2012).

Exemplo: Escritores, inventores e outros que vivem fora, os *royalties* de suas criações estão familiarizados com contratos de *royalties*. São acordos entre o criador e o comprador para uma porcentagem de cada unidade vendida. Por exemplo, um royalty de 10 por cento significa que o criador recebe 10 por cento do dinheiro que o consumidor paga para cada unidade. O acordo especifica quando e como os *royalties* serão pagos (ALOURGIDA, 2013). Ou seja, o criador ou escritor, só recebe os *royalties* quando o evento que é a venda de sua criação é realizada.

4.2 Mensuração dos *royalties* diante da norma internacional e nacional

Mensuração é um processo de atribuição e determinação de montantes monetários, no qual será divulgado nas demonstrações contábeis.

A mensuração aplicadas aos *royalties* de acordo com IAS 18 é feita pelo valor justo da consideração recebida ou a receber, tendo seu valor definido por meio de um contrato entre a entidade e o usuário do recurso. Entre os recursos utilizados por terceiros que é fruto de pagamento de *royalties* podemos citar as marcas, patentes, software, direitos autorais, biotecnologia entre outros (NETO; GALDI, 2010).

O CPC 30 seguindo os mesmos critérios da IAS 18 define que a o montante da receita recebida dos *royalties* é proveniente de uma transação, que é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo.

4.3 Divulgações dos *royalties* diante da norma internacional e nacional

O objetivo da contabilidade é de levar informações a seus usuários para a tomada de decisão, desta forma, se faz a evidenciação a divulgação clara, que compreende o que está sendo comunicado, pressupõe plenitude, equilíbrio, adequação. É por intermédio das demonstrações contábeis que se obtém informações patrimoniais e financeiras, da posição que a empresa se encontra (GALLON; BEUREN; HEIN, 2005).

A IAS 18 traz que entidade deve divulgar as receitas provenientes de *royalties* mostrando as políticas que foram adotadas para a determinação da fase de execução, de cada transação, onde cada montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante um período.

E de acordo com o CPC 30 para fins de divulgações nas demonstrações do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade tem como principal objetivo e função prover os seus usuários com informações tempestivas, fidedignas e transparentes sobre o patrimônio da entidade e suas mutações, sendo estas utilizadas nos processos de tomada de decisão.

Neste contexto de transparência e fidedignidade as normas brasileiras de contabilidade estão evoluindo e unificando-se às normas internacionais, transformando assim a contabilidade em uma linguagem universal e inteligível nos diferentes cenários econômicos.

Diante das transformações ocorridas no cenário contábil, onde, a busca contínua das adequações das normas nacionais com as internacionais, faz-se necessário o aprimoramento dos profissionais no que tange sua responsabilidade em aplicar essas novas práticas à realidade brasileira.

Perante as alterações ocorridas nas normas de contabilidade, no contexto a que se refere às receitas, encontram-se critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos *royalties* que foi o objeto de estudo desta pesquisa.

Constatou-se no presente trabalho que o reconhecimento das receitas relacionadas aos *royalties* somente são reconhecidas quando for provável que, os benefícios econômicos decorrentes desta transação fluirão para a entidade.

No tocante a mensuração dos *Royalties* a mesma deverá ser efetuadas à valor justo do montante recebido ou a receber, sendo seu valor base definido em contrato pelas partes.

Para a divulgação deve-se disponibilizar o montante dessa categoria significativa, dispondo sobre os métodos adotados que determinaram a fase de execução da transação, evidenciando as políticas contábeis seguidas pela entidade.

O reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas de *royalties* são de suma importância no processo de informação para os usuários da contabilidade, vale ressaltar que o presente trabalho não esgota as informações referentes ao tema. Assim sendo, novas pesquisas poderão ser realizadas.

Sugere-se um acompanhamento do tema de forma a verificar se as empresas detentoras de *royalties* estão em conformidade com as mesmas, subsidiando assim um estudo com mais profundidade, propiciando maior entendimento.

REFERÊNCIAS

ALOURGIDO, espaço jurídico. **Acordos com royalties pré-pago**. Disponível em: <<http://www.alourgida.com/acordos-de-royalty-pre-pago.html>>. Acesso em: 12/05/2013.

BRASIL. Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao>. Acesso em: 11/05/2013.

_____. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 03/05/2013.

_____. **Lei n. 9.279**, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm>. Acesso em: 11/05/2013.

_____. **Lei n. 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. I. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm>. Acesso em: 11/05/2013.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Sumário da comparação das práticas contábeis adotadas no brasil com as normas internacionais de contabilidade – IRFS**. Jan. 2006. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/binary/americas/ifrsbrazilgaap.pdf>>. Acesso em: 03/05/13.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf>. Acesso em: 10/05/2012.

_____. **CPC 30**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf>. Acesso em: 10/05/2012.

CVM – Comissão de Valores Imobiliários. **Deliberação CVM n. 692**, de 08 de Novembro de 2012. Disponível em: <www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/deli/deli692.doc>. Acesso em: 11/05/2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GLOBO. **Direitos autorais em desenvolvimento de *software***. Disponível em: <<http://www.techtudo.com.br/platb/desenvolvimento/2011/11/25/direitos-autoriais-em-desenvolvimento-de-software/>>. Acesso em: 11/05/2013.

ITAIPU BINACIONAL. A maior geradora de energia limpa e renovável do planeta. **Royalties**. Disponível em: <<http://www.itaipu.gov.br/responsabilidade/royalties>> Acesso em: 12/05/2013.

IUDÍCIBUS, Sergio. de et al.. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 10p.

_____. **Manual de contabilidade societária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 485p.

FIPECAFI NETO, Fernando Próspero; GALDI, Fernando Caio; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade- IFRS versus Normas Brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2011.162 a 180p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MANUAL DE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE IFRS VERSUS NORMAS BRASILEIRAS. 2. ed. São Paulo, 2010.

MORAUD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IRFS** - introdução às normas internacionais de contabilidade. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 43p.

MUSEO-GOELDI. **Propriedade intelectual**. Disponível em: <http://www.museu-goeldi.br/institucional/i_prop_propintel.htm>. Acesso em: 11/05/2013.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Metodologia da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratando de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Thonson Pioneira, 2002. 320p.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes; BEGALLI, Glaucos Antônio Begalli. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis**. 4. .ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTOPÉDIA, a enciclopédia livre que todos podem editar. *Royalties*. Disponível em: <<http://www.portogente.com.br/portopedia/Royalties/>>. Acesso em: 12/05/2013.

QI 300. **Microsoft ganha quase US\$ 800 milhões com a venda de *Androids***. Disponível em: <<http://www.qi300.com/microsoft-ganha-quase-us-800-milhoes-com-a-venda-de-androids-t12201.html>>. Acesso em: 12/05/2013.

RECONHECIMENTO DA RECEITA. **CPC 30**. Disponível em: <<http://xa.yimg.com/kq/groups/22733831/863642508/name/CPC+30+Reconhecimen...>>. Acesso em: 12/05/13.

WIKIPEDIA, a enciclopédia livre. **Propriedade intelectual**. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Propriedade_intelectual> . Acesso em: 11/05/2013.