

UNIVERSIDADE ABERTA



UNIVERSIDADE
AbERTA
www.uab.pt

**TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS –
Estudo Comparado – Angola, Portugal, Estados Unidos e Normas
Internacionais de Contabilidade**

Julieta Lídia Madureira André

Mestrado em Gestão

2018

UNIVERSIDADE ABERTA



UNIVERSIDADE
AbERTA
www.uab.pt

**TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS –
Estudo Comparado – Angola, Portugal, Estados Unidos e Normas
Internacionais de Contabilidade**

Julieta Lídia Madureira André

Mestrado em Gestão

**Dissertação orientada pelo Professor Doutor Carlos Pedro Ramos dos
Santos Pinho**

Coorientada pelo Professor Doutor António Eduardo Martins

2018

RESUMO

O tema sobre os ativos intangíveis tem vindo cada vez mais a ganhar importância no novo cenário que se vive no mundo atual, caracterizado pela constante inovação e pela difusão das tecnologias da informação e a busca de diferenciação por parte das empresas. Diversas abordagens sobre a matéria têm sido feitas por parte de vários autores. Embora já se observe convergência em alguns aspectos, tem sido motivo de alguma polémica dadas as características particulares associadas aos ativos intangíveis, como a dificuldade de identificação e mensuração e o grau de incerteza em relação à geração de benefícios económicos que os mesmos podem proporcionar, o que leva à pouca divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações financeiras das entidades.

Na presente dissertação aborda-se o tratamento contabilístico dos intangíveis, fazendo uma comparação entre os normativos de três países, nomeadamente Angola, Portugal e Estados Unidos, bem como as Normas Internacionais de Contabilidade. Faz-se também um ensaio com a aplicação dos diversos normativos nas contas da empresa SINFIC. O objetivo é conhecer em detalhe o impacto das diversas abordagens ao nível do património da empresa. Os resultados obtidos mostram que existe muita similaridade entre os normativos, no que diz respeito ao objetivo e conteúdo, existindo ainda assim algumas diferenças como alguma terminologia utilizada no normativo angolano, o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas que são amortizados no normativo Angolano e Português e não nos outros, sendo a grande diferença o fato de o *goodwill* ser amortizado nestes dois normativos, e nos outros não ser, apenas é submetido a um teste de imparidade.

Palavras – chave: ativos intangíveis, *goodwill*, mensuração, reconhecimento, normas contabilísticas.

ABSTRACT

The theme of intangible assets has become increasingly important in the new scenario in the world today, characterized by constant innovation and the diffusion of information technologies and the search for differentiation by companies. Several authors have made several approaches on this subject. Although convergence has already been observed in some aspects, it has been controversial given the particular characteristics associated with intangible assets, such as the difficulty of identification and measurement and the degree of uncertainty regarding the generation of economic benefits that they can provide. Which leads to poor disclosure of intangible assets in the entity's financial statements.

In this dissertation, the accounting treatment of intangibles is discussed, making a comparison between the regulations of three countries, namely Angola, Portugal and the United States, as well as the International Accounting Standards. A test is also carried out with the application of the various regulations in the accounts of the company SINFIC. The objective is to know in detail the impact of the different approaches to the level of the company's assets. The results obtained show that there is a great deal of similarity between the normative ones, with respect to the objective and content, although there are still some differences like some terminology used in Angolan normative, the accounting treatment of the intangible assets with indefinite useful lives that are amortized in normative Angolan and Portuguese and not in others. The great difference being the fact that goodwill is amortized in these two normative, and in others not being, only undergoes an impairment test.

Key words: intangible assets, goodwill, measurement, recognition, accounting standards.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha mãe, ao meu marido, aos meus filhos, noras e aos meus netos, pelo incansável apoio, compreensão e carinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me ter dado saúde e força neste longa caminhada.

Agradeço ao meu marido Fernando André, aos meus filhos Lisender, Evandro e Health, à Preciosa, às minhas noras Marta e Jandira, pelo apoio incondicional sempre que precisei e pelos momentos em que ficaram privados da minha disponibilidade e presença, porque eu estava ocupada com o trabalho.

Agradeço ao meu orientador Professor Doutor Carlos Pinho pelos ensinamentos e pela paciência. Agradeço também ao meu coorientador Professor Doutor António Martins pelos ensinamentos e apoio.

Agradeço à direcção e professores da UAB que me proporcionaram a oportunidade de fazer esta formação muito importante para a minha vida.

Enfim, agradeço a todos os que contribuíram direta ou indiretamente para que este trabalho chegasse ao fim.

LISTA DE ABREVIATURAS

APB - Accounting Principles Board Opinion

FASB - Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

PGC – Plano Geral de Contabilidade

SFAS – Statement of Financial Accounting Standards

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

LISTA DE QUADROS

Quadro nº 6.1 – Tipo de ativos intangíveis da empresa.

Quadro nº 6.2 – Balanço – Composição do Ativo não corrente (NCRF 6)

Quadro nº 6.3 – Balanço – Composição do Ativo não corrente (PGC)

Quadro nº 6.4 – Balanço – Composição do Ativo não corrente (SFAS 142)

Quadro nº 6.5 – Balanço – Composição do Ativo não corrente (NIC 38)

Quadro nº 6.6 – Balanço – Análise Comparada da Composição do Ativo não Corrente

LISTA DE TABELAS

Tabela nº 2.1 – Os Ativos Intangíveis.

Tabela nº 2.2 – Categorias de ativos intangíveis identificáveis de acordo com o a IFRS 3 e o SFAS 141

Tabela nº 5.1 – Análise comparativa – Objetivo e âmbito dos normativos

Tabela nº 5.2 – Análise comparativa – Conceito e Reconhecimento dos Ativos Intangíveis

Tabela nº 5.3 - Análise comparativa – Mensuração dos Ativos Intangíveis

Tabela nº 5.4 - Análise comparativa – Tratamento contabilístico dos ativos intangíveis

Índice

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento Geral da Investigação.....	1
1.2. Motivação e Objetivos do Estudo.....	2
1.2.1. Objetivo geral:	3
1.2.2. Objetivos específicos:	3
1.3. O Problema e a Questão de Investigação	3
1.4. Estrutura da Dissertação	4
2. REVISÃO DA LITERATURA	6
2.1. Breve Introdução.....	6
2.2. A Problemática do Reconhecimento dos Ativos Intangíveis	7
2.2.1. Ativo: Conceito, reconhecimento e mensuração.....	8
2.2.2. Os Ativos Intangíveis: conceito, reconhecimento e mensuração.....	10
2.2.2.1. O conceito de ativo intangível	10
2.2.2.2. Reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis	12
2.2.2.3. Classificação dos ativos intangíveis.....	14
3. METODOLOGIA	19
4. O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS INTANGÍVEIS	22
4.1.1. Caracterização do normativo	22
4.1.2. O reconhecimento dos ativos intangíveis de acordo com o normativo Angolano.....	23
4.1.3. Mensuração dos ativos intangíveis no normativo Angolano	24
4.1.4. Tipos de ativos intangíveis.....	28
4.2. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis no Normativo Português	32
4.2.1. Caracterização do normativo	32
4.2.2. Reconhecimento dos ativos intangíveis de acordo com o normativo Português.....	34
4.2.3. Mensuração dos ativos intangíveis de acordo com o normativo Português.....	36
4.2.4. Tipos de ativos intangíveis.....	47
4.2.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis em Portugal.....	50
4.3. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis no Normativo dos Estados Unidos	51
4.3.1. Caracterização do normativo	51
4.3.2. O reconhecimento e mensuração inicial dos ativos intangíveis de acordo com o normativo dos Estados Unidos	53
4.3.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis nos Estados Unidos...	64
4.4. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis nas Normas Internacionais de Contabilidade.....	64

4.4.1. Caracterização do normativo	64
4.4.2. Reconhecimento dos ativos intangíveis de acordo com as NIC	66
4.4.3. Mensuração dos ativos intangíveis de acordo com as NIC	68
4.4.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis nas NIC.....	75
5. ANÁLISE COMPARADA DO TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS INTANGÍVEIS NOS NORMATIVOS EM ESTUDO	76
5.1 – Objetivo e Âmbito dos Normativos.....	76
5.2- Conceito e Reconhecimento dos Ativos Intangíveis nos Normativos em Estudo	77
5.3 – Mensuração dos Ativos Intangíveis nos Normativos em Estudo.....	79
5.4 – Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis	82
5.5 - Conclusão da Análise Comparativa dos Normativos.....	84
6. ESTUDO DE CASO: Aplicação dos normativos contabilísticos sobre intangíveis nas contas da empresa SINFIC	85
6.1. Caracterização da empresa em estudo	85
6.2.1 A aplicação do normativo Português nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC	87
6.2.2. Aplicação do Normativo Angolano nas demomstrações financeiras da SINFIC	88
6.2.3 A aplicação do normativo dos Estados Unidos nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC.....	90
6.2.4 - A aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC.....	91
6.3. Análise Comparada da Aplicação dos Normativos nas Demonstrações	92
6.3.1. Conclusão sobre da aplicação dos normativos.....	92
7. CONCLUSÕES	94
BIBLIOGRAFIA	98
ANEXOS.....	

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro nº 6.1 – Tipo de ativos intangíveis da empresa	87
Quadro nº 6.2 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (NCRF 6).....	88
Quadro nº 6.3 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (PGC).....	89
Quadro nº 6.4 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (SFAS 142).....	91
Quadro nº 6.5 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (NIC 38)	91
Quadro nº 6.6 - Balanço – Análise Comparada da Composição do Ativo não Corrente	92

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela nº 2.1 – Os ativos intangíveis	11
Tabela nº 2.2 - Categorias de ativos intangíveis identificáveis de acordo com a IFRS 3 e o SFAS 141	16
Tabela nº 5.1 - Análise comparativa - Objetivo e âmbito dos normativos	76
Tabela nº 5.2 - Análise comparativa - Conceito e Reconhecimento dos Ativos Intangíveis	78
Tabela nº 5.3- Análise Comparativa - Mensuração dos Ativos Intangíveis	81
Tabela nº 5.4- Análise comparativa - tratamento contabilístico dos ativos intangíveis	83

1. INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento Geral da Investigação

O fenómeno da globalização que se vive no mundo atual tem provocado inúmeras mudanças nas sociedades e na economia mundial, criando uma interdependência entre mercados e países. Essa globalização só foi possível devido ao avanço das tecnologias de informação e das telecomunicações que estabeleceram um novo cenário onde são impostas mudanças às organizações a fim de que elas possam manter os seus negócios. De acordo com Lev (2001) a tecnologia permite o aperfeiçoamento das técnicas e do conhecimento, fator este que, nos dias de hoje, é o responsável pela diferenciação das organizações. Essa diferença resulta não só do conhecimento e habilidade dos empregados, mas também de outros fatores como marcas, reputação, softwares, dentre outros, são os chamados ativos intangíveis.

Os ativos intangíveis inserem-se nesse contexto de globalização das economias, aos quais se vem atribuindo cada vez mais importância tendo em conta, especialmente, o crescente aumento da materialidade dos seus valores na composição do património das entidades (Santos e Schmidt, 2003). O tratamento dos ativos intangíveis tem cada vez maior importância neste novo cenário económico que, como se disse caracteriza-se pela constante inovação e pela difusão das tecnologias da informação, bem como a emergência de novos conceitos de riqueza, com destaque para o capital intelectual e relacional, bem como o *goodwill* resultante de operações de fusões e aquisições.

A expansão e interdependência entre os mercados e países e conseqüentemente a expansão da área de atuação das empresas com valores mobiliários publicamente negociados, conduziu à necessidade de harmonização contabilística internacional deixando este de ser um assunto confinado a cada país, passando a ser um assunto com interesse em todos os países em geral.

De acordo com Borges, *et al.* (2010) este facto provoca preocupações quanto a forma e conteúdo da informação financeira emitida pelas entidades, em particular aquelas que operam em ambiente internacional ou que, pela sua dimensão cativam interesses de investigadores que atuam a nível mundial.

1.2. Motivação e Objetivos do Estudo

O presente trabalho tem como objetivo fazer um estudo comparado do tratamento contabilístico dos ativos intangíveis com base nos normativos Angolano – Plano Geral de Contabilidade (PGC), Português – Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 6, dos Estados Unidos – *Statement of Financial Accounting Standard* (SFAS) 141 e 142 e as Normas Internacionais de Contabilidade – *International Accounting Standards* (IAS) 38 e a *International Financial Reporting Standards* (IFRS) 3, com vista a melhor conhecer em detalhe o impacto que as diversas abordagens sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis têm ao nível das empresas. Pretende-se igualmente fazer uma aplicação à empresa SINFIC, utilizando as suas contas para ver a composição do património tendo como base as diversas normas em estudo. Por último dar um contributo com a apresentação de sugestões sobre o assunto.

Os ativos intangíveis têm vindo a assumir grande importância, considerando especialmente o crescente aumento da materialidade de seus valores na composição do património das entidades e o facto de muitas vezes serem geradores de benefícios económicos para as mesmas. Segundo Lev (2001) a competição intensificada e o desenvolvimento das tecnologias de informação são fatores responsáveis pelo papel singular que os intangíveis assumem nas organizações, o de fonte geradora de riqueza.

A escolha do tema sobre o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis para a presente dissertação resulta do fato da sua atualidade, e às várias contribuições que têm vindo a ser dadas por vários campos teóricos sobre a temática dos intangíveis e o facto de ser um assunto pouco explorado em Angola, mas que se tem revelado importante se se tiver em conta o desenvolvimento económico do país. Angola também faz parte do mundo globalizado e precisa acompanhar a evolução contabilística que se verifica a nível internacional.

Pretende-se compreender se a informação contabilística tem cumprido com o seu papel de fornecer informação relevante e que revele uma imagem verdadeira sobre a realidade económica da entidade, tendo em conta o facto de muitas vezes se ignorar a existência de alguns elementos intangíveis e quando resultam em problemas de como as empresas devem tratar contabilisticamente seus intangíveis. Pretende-se também dar um

contributo sobre o assunto fazendo a comparação entre as normas internacionais e normativos dos três países, detetar diferenças e apresentar sugestões.

Assim foram definidos para o presente estudo os seguintes objetivos:

1.2.1. Objetivo geral

O objetivo geral é fazer um estudo comparado dos normativos contabilísticos sobre ativos intangíveis de Angola, Portugal Estados Unidos e Normas Internacionais de Contabilidade.

1.2.2. Objetivos específicos

Os objetivos específicos são:

- Identificar e aprofundar as diferenças existentes a nível dos vários normativos em estudo.
- Aplicação prática, através do ensaio nas contas da empresa SINIFIC, S.A., utilizando os vários normativos em estudo e comparar resultados.

1.3. O Problema e a Questão de Investigação

No atual ambiente cada vez mais competitivo em que se encontram envolvidas as empresas, torna-se crescente a necessidade de as mesmas, divulgarem os intangíveis, nas suas demonstrações financeiras e para tal, precisam que essa divulgação obedeça a critérios uniformes dado o ambiente de globalização, daí a necessidade de os organismos reguladores padronizarem quer os conceitos, reconhecimento e mensuração, bem como o tratamento dos ativos intangíveis. A normalização contabilística deixou de ser um assunto confinado a cada país e passou a ser um assunto com interesse para todos os países em geral. Não obstante os esforços, ainda não existe uma completa uniformização.

No sentido de compreender como os diferentes referenciais contabilísticos tratam a questão dos ativos intangíveis, definiu-se para o presente estudo a seguinte questão de investigação:

“Qual o impacto nas demonstrações financeiras, do tratamento dos ativos intangíveis, utilizando os referenciais contabilísticos Angolano, Português, Estados Unidos e as Normas Internacionais de Contabilidade?”

Para responder à questão de investigação vai-se fazer, um estudo comparado dos sistemas dos três países em estudo bem como as Normas Internacionais de Contabilidade¹, tentando compreender como os diferentes referenciais contabilísticos tratam a questão dos intangíveis. Deste modo o objeto de estudo do presente trabalho serão as normas contabilísticas sobre os intangíveis de Angola, Portugal, Estados Unidos e as Normas Internacionais de Contabilidade.

1.4. Estrutura da Dissertação

A estrutura da presente dissertação cujo tema é - Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis, contempla a introdução e mais cinco capítulos:

A introdução onde se faz uma pequena contextualização do tema da investigação e se apresentam os objetivos e motivações para a escolha do tema, bem como o problema e questão de investigação.

No segundo capítulo dedicado ao enquadramento teórico, é efetuada uma revisão bibliográfica sobre intangíveis, procurando identificar os conceitos, o reconhecimento e mensuração dos mesmos e que servirão de suporte aos capítulos seguintes.

O terceiro capítulo desenvolve a metodologia adotada nesta dissertação.

Os quarto e quinto capítulos vão ser dedicados ao estudo comparado do tratamento contabilístico dos ativos intangíveis tendo em conta os normativos dos três países: Angola, Portugal e Estados Unidos bem como as Normas Internacionais de Contabilidade. A primeira parte do estudo vai ser tratada no quarto capítulo e vai-se debruçar sobre o tratamento dos intangíveis em cada um dos normativos em estudo. Na segunda parte a ser tratada no quinto capítulo, vai-se fazer a análise comparativa entre os normativos com o objetivo de procurar detetar diferenças.

¹ De referir que as Normas Internacionais de Contabilidade são compostas pelas IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

O sexto capítulo debruça-se sobre um estudo de caso aplicado às contas da empresa SINFIC. Inicia-se com uma breve caracterização da empresa, sendo o objetivo analisar a composição do seu património utilizando os normativos em estudo e comparar resultados.

Por último a conclusão vai-se fazer uma síntese das principais observações realizadas durante o trabalho, bem como uma referência aos contributos e limitações do estudo e algumas sugestões.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Sendo a pesquisa bibliográfica a base que sustenta qualquer pesquisa científica e constitui-se como uma das tarefas que mais impulsiona e consolida a aprendizagem para a elaboração de um trabalho académico. Para este efeito utiliza-se fontes primárias (incluem relatórios, teses, *e-mails* publicações governamentais, etc.), fontes secundárias (estatísticas, livros, artigos em revistas, gravações vídeo e áudio, etc.) ou fontes terciárias (utilizadas para auxiliar a localização de literatura primária ou secundária).

Neste capítulo vai-se fazer uma revisão da bibliografia sobre intangíveis, procurando identificar os conceitos, o reconhecimento e mensuração dos mesmos e que servirão de suporte aos capítulos seguintes.

2.1. Breve Introdução

O tema relacionado com os intangíveis tem vindo a ser abordado ao longo dos tempos, mas a partir do século XX com o aparecimento de uma economia baseada no conhecimento e as consequências daí resultantes, tem tido acentuada mudança, vem sendo estudado por diversas organizações e investigadores, “a temática dos investimentos intangíveis é abordada em grande parte dessas investigações, onde lhes é dada uma importância crescente, tendo também vindo a ser focadas as dificuldades de mensuração” (Martins e Lopes, 2012: 42). Ainda segundo os mesmos autores durante este século os economistas da era industrial deram especial relevo à análise dos efeitos da inovação e do avanço tecnológico na performance das empresas a nível individual e situaram a análise do crescimento e do emprego unicamente a nível, macroeconómico.

A atenção era focalizada apenas no ambiente que rodeava a empresa, conforme refere (Paloma Sánchez *et al.*, 2004 *apud* Silva 2010), “Até a década de 1980, o centro da teoria de gestão era focalizado no ambiente (envolvente externa) de negócios, (estrutura da indústria) como o fundamento de a compreender e daí retirar vantagens competitivas”.

A situação foi evoluindo e hoje em dia não só o ambiente externo, mas também a análise do ambiente interno da empresa, pode e traz vantagens competitivas. É nesta perspectiva integrada que os recursos internos das empresas são hoje um bem precioso, ao qual a gestão não se deve alhear, mas sim, maximizar nomeadamente os seus recursos intangíveis. Silva refere ainda que:

“Criar, desenvolver, identificar, medir e gerir o conhecimento e o talento das organizações, tornou-se uma das questões cruciais da atualidade. Os intangíveis e o conhecimento converteram-se em fatores de grande relevância como consequência da existência de um novo contexto económico, onde a inovação, a tecnologia e a informação, aparecem como fatores determinantes da criação de valor nas empresas e ao qual se deu o nome de economia da informação, economia do conhecimento ou nova economia. ”

(Silva, 2010: 15)

2.2. A Problemática do Reconhecimento dos Ativos Intangíveis

Devido à dificuldade de quantificar em termos monetários o valor dos elementos dos ativos intangíveis nas demonstrações financeiras, estes são considerados por muitos autores e estudiosos da contabilidade como um dos assuntos mais complexos. “Existe uma preocupação cada vez maior por parte dos profissionais pesquisadores do mundo inteiro sobre o gap existente entre o valor económico de uma entidade e seu valor contábil” (Schmidt e Santos, 2002:11).

“Os ativos intangíveis são hoje um dos temas de charneira na teoria contabilística e que constitui o ponto de conflito no trade-off entre fiabilidade e relevância da informação contabilística a divulgar” (Rodrigues 2003:169). De acordo com Lopes , o caso dos ativos intangíveis tem sido particularizado como resultado não só de razões científicas, mas também:

“Da necessidade de demonstrar que o valor de uma empresa não reside apenas naquilo que é divulgado no relato financeiro de uma organização, mas também de impulsionadores de valor que pela sua dificuldade de identificação e consequente mensuração, têm passado à margem da corrente contabilística –financeira. ”

(Lopes, 2013: 219)

Nos últimos anos, cada vez mais a diferença entre o valor contabilístico das empresas e o valor de mercado vem crescendo isto motivado por alguns fatores que de acordo com Schmidt e Santos (2002) são: i) as ondas de incorporações; ii) o interesse nas marcas famosas; iii) a expansão dos setores de serviços; iv) os avanços tecnológicos; v) o crescimento dos mercados financeiros; e vi) as riquezas advindas do conhecimento humano.

Um dos objetivos da contabilidade² é o de fornecer informação útil para a tomada de decisão e para tal é necessário que a mesma seja o mais completa possível. É necessário que nas demonstrações financeiras surjam o maior número de informações possível. “Concretamente a referência vai para a informação relativa aos bens intangíveis que a empresa possui e que não constam atualmente nas demonstrações financeiras” (Martins, 2001:66). Daí a necessidade de medir outras grandezas e descobrir formas de as valorizar, quantificar e apresentar, quer seja ou não nas tradicionais demonstrações financeiras.

2.2.1. Ativo: Conceito, reconhecimento e mensuração

Antes de conceituar os ativos intangíveis objeto de estudo da presente dissertação, e tendo em conta o objetivo da mesma, torna-se necessário fazer uma abordagem sucinta sobre os conceitos de ativo, como componente do património³ das entidades, seus critérios de reconhecimento e mensuração.

Ao longo do tempo o conceito de ativo tem sofrido evolução. Segundo Silva (2010) no início tinha na sua génese conceções jurídico-patrimonialistas definido como um conjunto de bens e direitos de propriedade da empresa, ou seja, suportadas pela segurança jurídica da posse da propriedade dos bens. O mesmo autor refere ainda que, atualmente consideram-se desadequadas aquelas conceções no processo de produção e relato financeiro útil à tomada de decisões de todos os utentes da informação e que hoje em dia privilegia-se o ponto de vista económico, ao invés do direito de propriedade.

Canning,1929 *apud* Lopes (2008:127) designa “Ativo” como um serviço futuro expresso em unidades monetárias ou convertível em meios monetários cujos benefícios económicos venham a estar à disposição de uma entidade. Lopes (2008) refere ainda

² Sobre a Contabilidade Almeida *et al.* (2014: p,19) refere que “ a contabilidade é um sistema de informação que se debruça sobre o impacto das transações no património da entidade, atribuindo-lhe valor monetário (valorização/mensuração), registando-os (reconhecimento) e divulgando essa informação (relato) sob a forma de demonstrações financeiras, de modo a que seja útil para a tomada de decisão.”

³ Borges e Borges (2008) definem património do ponto de vista económico como “um conjunto de bens e meios económicos que permitem satisfazer, quer direta quer indiretamente as necessidades”. Referem ainda que a noção de património em termos contabilísticos é influenciada quer pelo aspeto económico quer pelo jurídico. Os autores citam Jaime Lopes Amorim referindo que: “ o património de qualquer entidade, é um conjunto de elementos, uns de natureza económica outros de natureza jurídica, respeitantes a essa entidade e que esta destina à realização de um determinado fim, cuja composição se modifica constantemente, não só do ponto de vista de quantidade dos elementos nela integrados, mas também da sua qualidade ou natureza e do seu valor que vem a ser o atributo comum a todos”

que na mesma linha, Daum (2003:16), designa “ativos” como tudo aquilo que é detido pela empresa, que possui um valor monetário e que pode surgir sobre quatro formas:

- *Ativos correntes* – a serem consumidos ou vendidos num período não superior a um ano;
- *Ativos físicos* – sob forma de equipamentos ou propriedades e que têm normalmente um período de vida económica superior a um ano;
- *Investimentos* – caracterizados por representarem uma participação de capital;
- *Ativos intangíveis* – por não possuírem existência física ou não serem investimentos, mas com valor para a empresa.

De acordo com o SNC (§49, alínea a) da Estrutura Conceptual) o “*Ativo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros*”.

Gonçalves, Santos, Rodrigo & Fernandes, (2015) fazem a análise à definição destacando os aspetos **recurso** e **controlo**. E destaca que na noção de ativo apresentada na Estrutura Conceptual, se verifica que a mesma assenta no controlo, ou seja, numa definição económica dos recursos (em contraposição ao conceito jurídico de propriedade dos bens). E que a perspetiva contabilística revela a possibilidade de a entidade poder utilizar os recursos à sua disposição, independentemente da propriedade dos bens. Com relação a geração de benefícios económicos futuros, refere que são o potencial que um ativo tem de contribuir direta ou indiretamente, para os recebimentos de uma entidade.

Ainda sobre a definição de ativo Borges, Rodrigues & Rodrigues, (2010), dá como exemplo uma retroescavadora utilizada por uma empresa no seu trabalho de construção civil, referindo que a mesma é um ativo porque é um elemento que: a) é controlado pela entidade que a utiliza; b) é proveniente de acontecimentos passados por ter sido comprada ou alugada ou obtido o consentimento para o seu uso; e que c) vai contribuir muito provavelmente para com benefícios económicos futuros.

Borges, *et al* (2010) referem ainda que o conceito de ativo se estende não só aos bens que têm existência física, mas também aos que não têm como é o caso por exemplo das marcas, patentes ou *software*. Bem como aos que não sendo propriedade da empresa podem ser obtidos através de contratos de “leasing” ou de aluguer de longa duração.

2.2.2. Os Ativos Intangíveis: conceito, reconhecimento e mensuração

2.2.2.1. O conceito de ativo intangível

Segundo Lopes (2008), a procura de uma definição universalmente aceite que possa traduzir a essência daquilo que a literatura em geral e a contabilística em particular tem consagrado como “Activos Intangíveis”, tem sido seguida pelos mais diversos autores. Para o mesmo autor no contexto da literatura de gestão ou mesmo na literatura jurídica, as designações Intangíveis, Ativos do Conhecimento ou Capital Intelectual têm sido utilizados de forma indiferenciada. O autor refere ainda que: “quando os direitos a ele associados ficam legalmente protegidos, a designação mais comum tem sido a de *“Propriedade Industrial”*”. (Lopes, 2013:220). Concluindo que na verdade o valor destes ativos está intrinsecamente associado aos direitos que a sua posse possa conferir aos seus detentores.

Ainda sobre as designações acima referidas por Lopes (2013), para Silva (2010: 21) “ativo intangível é um conceito mais restrito, representando o conjunto de intangíveis os elementos do capital intelectual da empresa que são suscetíveis de reconhecimento como ativo de acordo com as normas de contabilidade”. De acordo com o autor, pode-se dizer que o ativo intangível é sempre capital intelectual, mas nem todo o capital intelectual é ativo intangível, uma vez que pode não se enquadrar nos critérios de reconhecimento, tendo em conta as atuais normas de contabilidade.

A intangibilidade de um ativo deriva da sua falta de materialidade, de acordo com Daum (2003:16), um Ativo Intangível é tudo aquilo que não possui existência física ou é investimento, mas possui valor para a organização. Os ativos intangíveis são, pois, a base para a capacidade de inovação de uma organização e por isso a fonte primordial dos benefícios económicos futuros (Lopes, 2013: 220).

Na NIC 38 o ativo intangível é definido como “*um ativo não monetário identificável sem substância física*” (NIC, 38).

Gonçalves *et al.* (2015) faz uma análise à definição, referindo que, uma vez que se trata de um ativo tem que cumprir os requisitos gerais de ativos como : i) *Controlo* – que advém do direito de utilização de uma propriedade industrial ou marca; ii) a *fiabilidade do custo* – que no caso da compra se verifica pelo documento de suporte à aquisição; iii)

que gera *benefícios económicos* para a empresa através da utilização, que é a expectativa da entidades e que dá origem ao investimento; iv) não monetário porque não é dinheiro nem se converte diretamente em dinheiro; v) identificável, porque cada elemento se distingue de outros; vi) *Sem substância física* ou com natureza incorpórea.

A análise apresentada acima vai de encontro com a NCRF 6. Para que um ativo seja classificado como ativo intangível, devem verificar-se as seguintes condições: Identificabilidade, Controlo, Benefícios económicos futuros e Mensurabilidade.

As condições apresentadas acima obedecem aos critérios espelhados na tabela seguinte:

Tabela 2.1 – Os ativos intangíveis

Critério	Descrição
Identificabilidade	Associado ao facto do ativo ser separável, ou seja, capaz de ser dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado seja de forma individualizada ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado. Por outro lado, o ativo deve resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, sejam eles transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
Controlo	Associado ao poder de poder vir a obter benefícios económicos futuros (por razões de mercado, de conhecimento científico ou humanas) que fluam do recurso intangível e possa ser restringido o acesso de terceiros a esses benefícios. Esta capacidade fica enraizada nos direitos legais emergentes.
Benéficos Económicos Futuros	Associados aos réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

Fonte: Lopes (2013:221)

Pelo facto de nem todos os recursos intangíveis satisfazerem os critérios apresentados, só alguns são reconhecidos como ativos intangíveis e apresentados no balanço da organização. Para Lopes (2013: 221), “... *esses dispêndios serão reconhecidos como gastos quando forem incorridos embora devam ser, no nosso entendimento, objeto de divulgação*”.

A NCRF 6 no seu ponto 9 refere que:

“As entidades gastam com frequência recursos ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objetos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações)”.

Com relação à identificabilidade, de acordo com o ponto 11 da NCRF 6, a definição de ativo intangível exige que o mesmo seja identificável para o distinguir do *goodwill*⁴.

2.2.2.2. Reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis

Segundo Lopes (2008), o reconhecimento contabilístico dos intangíveis não é tarefa fácil ou mesmo transparente. O mesmo autor refere que “o seu reconhecimento como custos em determinado período não coincide temporalmente com o possível retorno desse esforço de captação e fluidez de benefícios económicos” (Lopes 2008:145). O autor considera que isto significa um desajustamento total do método das partidas dobradas num contexto em que surgem fortes indícios de que os intangíveis são uma poderosa fonte de valor.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.388) referem que: “[...] os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis”.

Segundo Domingos, *et al.* (2009) os ativos intangíveis ainda são pouco considerados nas demonstrações financeiras. Os autores referem que “(...) o seu reconhecimento contabilístico tem vindo a gerar alguma controvérsia dadas as características particulares que

⁴ De acordo com a NCRF 6 o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. (SNC 2015: 136)

lhes estão associadas: a dificuldade em identificá-los devido à sua natureza não física e a sua difícil mensuração” (Domingos, *et al.* 2009:33)

Para Silva (2010), os ativos intangíveis e o seu tratamento contabilístico são, atualmente, uma das matérias mais controversas na Contabilidade. Segundo o autor, na perspectiva mais tradicional, esta ciência não revela abertura para acolher e incorporar nas Demonstrações Financeiras estas novas realidades, geradoras de valor e de vantagens competitivas para as empresas.

Ainda com relação à dificuldade do reconhecimento dos ativos intangíveis nas demonstrações financeiras das entidades, em situações especiais, “parte desses ativos sejam reconhecidos debaixo da expressão genérica de *goodwill*, particularmente nas situações em que esses intangíveis foram adquiridos no contexto de alguns tipos de concentrações especiais” (Rodrigues, 2003:169).

Para o reconhecimento de um item como ativo intangível é necessário que satisfaça as condições de ativo e os critérios de reconhecimento. Para que seja considerado como ativo, tem que ser identificável, controlável e gerar benefícios económicos futuros conforme já se referiu atrás.

Segundo Hendriksen e Breda (1992) para o reconhecimento de qualquer ativo existem três condições: os benefícios económicos futuros prováveis, os obtidos ou controlados pela empresa e como resultado de factos económicos passados.

De acordo com o § 21 da NCRF 6 os critérios de reconhecimento de um ativo intangível são:

- a) *For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e*
- b) *O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.*

No caso de Angola os ativos intangíveis, são tratados no PGC (2001) na conta de imobilizações incorpóreas (subdividida em: trespases, despesas de investigação e desenvolvimento, propriedade industrial e outros direitos e contratos, despesas de constituição, e outras imobilizações incorpóreas). Os critérios de reconhecimento não fogem aos utilizados em outros normativos.

O ponto 9 da NCRF 6 apresenta alguns exemplos comuns de itens que se enquadram nos ativos intangíveis tais como: *software* de computadores, patentes, *copyrights*, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, *franchises*, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

2.2.2.3. Classificação dos ativos intangíveis

Tendo por base os diversos normativos contabilísticos vários autores têm apresentado categorias de ativos intangíveis. Lopes (2013: 138) apresenta uma série de categorias identificadas por vários autores, como é o caso de Reilly e Schweihs (199:19-20) que categorizam os intangíveis numa base fundamentalmente econômica e generalista e cujas fronteiras são de difícil previsão:

- **MARKETING** – caracterizados pela sua natureza comercial, podem consolidar a diferenciação perante o mercado. Podem ser objeto de registo legal. (Marcas registadas; Nomes comerciais; Logotipos, etc.)
- **TECNOLÓGICOS** – de natureza técnica e associados à diferenciação dos processos. Podem ser objeto de registo legal. (Patentes de processos; Documentação técnica; Desenhos, Conhecimento Técnico, etc.)
- **ARTÍSTICOS** – associados à criatividade e inovação. Podem ser objeto de registo legal. (Trabalhos literários; Direitos de autor; Mapas, Gravações, etc.);
- **PROCESSAMENTO DE DADOS** – associados ao processamento de dados e informação. Associada aos sistemas integrados de gestão. (*Software*; Direitos de *software*; Bases de dados automáticas, etc.);
- **ENGENHARIA** – caracterizados pela sua natureza técnica, podem consolidar a diferenciação pela via do processo. Podem ser objeto de registo legal. (*Design* industrial; patentes de produtos; Segredos; tecnológicos, etc.);
- **CLIENTES** – traduz as relações com clientes, nomeadamente a sua tipologia, acessos privilegiados, volume de transações, entre outros. (Listas de clientes; contratos; Ordens de compras; relações com clientes, etc.);
- **CONTRATUAIS** – engloba as relações consolidadas por via contratual, nomeadamente a sua tipologia, acessos privilegiados, volume de transações, entre outros. (Acordos preferenciais de fornecimento, acordos de licença, acordos de *franchise*; etc.);

- CAPITAL HUMANO – associado às competências, aptidões e comprometimento dos recursos humanos. (Formação dos recursos humanos, acordos laborais; contratos de união; Reputação dos recursos humanos, etc.);
- Localização – de natureza fundamentalmente espacial, traduz os privilégios resultantes da gestão de recursos naturais e geográficos. (Direitos de arrendamento; Direitos de exploração; Concessões, etc.
- *GOODWILL* – Excesso de preço pago por uma organização sobre o justo valor dos activos adquiridos. (*Goodwill* institucional; valor agregado do negócio, etc.).

Segundo o autor este tipo de categorização permite a inclusão de ativos específicos em determinada categoria, em função tanto dos critérios utilizados na sua medição, como da sensibilidade e apreciação pontual por parte do analista.

Lopes (2013: 140), refere-se ainda a Berry (2004) considerando que o mesmo apresenta uma categorização relevante para os intangíveis em associação com os critérios da identificabilidade, controlo e existência de benefícios económicos futuros, englobando os intangíveis em seis categorias: i) Propriedade intelectual; ii) Marcas; iii) Tecnologias de informação; iv) Clientes; v) Empregados; e vi) Conhecimento.

Sacui e Szatmary (2015), apresentam no seu trabalho categorias de intangíveis com base nas normas IFRS 3 e SFAS 141, referindo que “as normas diferenciam entre ativos intangíveis identificáveis e ativos intangíveis não identificáveis ou *goodwill*” (Sacui e Szatmary, 2015: 387). Referem ainda que estas categorias atendem aos critérios de reconhecimento como ativos intangíveis além do *goodwill*: ativos intangíveis com base em tecnologia, em contrato, relacionados com clientes, relacionados ao marketing e relacionados à arte conforme tabela nº 2 abaixo:

Tabela 2.2- Categorias de ativos intangíveis identificáveis de acordo com a IFRS 3 e o SFAS 141

	Categorias de ativos intangíveis identificáveis	Os ativos intangíveis incluídos em cada categoria
1	Ativos intangíveis baseados em tecnologia	Tecnologias patenteadas, tecnologias não patenteadas, <i>software</i> e bases de dados informáticos, segredos comerciais, etc. .;
2	Ativos intangíveis baseados em contratos	Licenças, contratos de publicidade, contratos de fornecimento, contratos de arrendamento, licenças de construção, contratos de franquia, contratos de trabalho, etc.;
3	Ativos intangíveis relacionados com o cliente;	Listas de clientes, pedidos ou atrasos de produção, contratos com clientes e relacionamentos relacionados com o cliente, relacionamento não-contratual com o cliente, etc.;
4	Ativos intangíveis relacionados ao marketing	Nomes comerciais, marcas de serviço, marcas coletivas, marcas de certificação, nomes de domínio da Internet, etc. .;
5	Ativos intangíveis relacionados à arte	Jogos, óperas e balés, livros, revistas, direitos musicais, fotos e fotografias, material de vídeo e audiovisual etc.

Fonte: adaptado de Sacui e Sztarmay (2015: 388)

Segundo Lopes (2013:142), para Cohen (2005) a caracterização de ativos intangíveis é feita de forma redutora – os mesmos são separados segundo a sua identificabilidade, ou seja, apenas duas categorias:

I – **Intangíveis Identificáveis**: propriedade intelectual (patentes, direitos de autor, marcas registadas e segredos registados), investigação e desenvolvimento, marcas e software.

II – **Intangíveis não identificáveis**: *Goodwill* e capital humano.

Segui Mas e Serasa Pérez (2006: 27), apresentam a divisão dos ativos intangíveis feita por Nevado (2002), que figuram nos balanços das empresas, bem como os e os que não garantem os critérios de reconhecimento e como tal, não figuram nas demonstrações financeiras. A divisão obedece às seguintes categorias:

- i) Ativos intangíveis identificáveis ou separáveis e controláveis – podem ser: adquiridos a terceiros (concessões; direitos de propriedade industrial; direitos de propriedade intelectual; aplicações informáticas e franquias) e gerados internamente (gastos de Investigação e desenvolvimento, em geral todos os considerados anteriormente, mas criados pela própria empresa).
- ii) Ativos intangíveis não identificáveis ou não separáveis e não controláveis – podem ser: Por aquisição de outra empresa (Fundo de comércio –*goodwill*; Gerados internamente (Capital intelectual – capital humano, capital estrutural e capital relacional).

De acordo com a divisão acima os ativos intangíveis apresentados são considerados visíveis com exceção dos não identificáveis gerados internamente que são considerados invisíveis.

Da consulta bibliográfica feita conclui-se que, embora o tema sobre ativos intangíveis se aborde desde há muitos anos, os ativos intangíveis, têm-se tornado cada vez mais importantes para as entidades, assumindo-se cada vez mais como a sua “nova fonte de riqueza” em detrimento dos ativos tangíveis, sendo uma das principais fontes de criação de valor, mas ainda assim são pouco considerados nas demonstrações financeiras e o seu reconhecimento contabilístico tem vindo a gerar alguma controvérsia dadas as

características particulares associadas aos intangíveis como: a dificuldade de identificá-los devido a sua natureza não física e a sua difícil mensuração.

3. METODOLOGIA

No presente capítulo aborda-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo, e que permitiu auxiliar na condução da investigação e adotar a melhor forma de alcançar os objetivos traçados.

De acordo com Reis (2010), o termo metodologia refere-se a um método particular de aquisição de conhecimentos, um sistema de técnicas, métodos e procedimentos utilizados para a realização de uma pesquisa. Sendo os métodos de investigação, “técnicas de pesquisa que permitem análises específicas de acordo com a metodologia seguida pelo estudo em que são utilizados”. (Major *et al.*, 2009:134).

No presente trabalho analisa-se o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis fazendo uma comparação entre os normativos de três países (Angola, Portugal e Estados Unidos) e as Normas Internacionais de Contabilidade. Procurou-se conhecer o impacto das diversas abordagens sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis no património das empresas. Para além de identificar e aprofundar as diferenças existentes ao nível dos vários normativos em estudo, fez-se também uma aplicação através do ensaio nas contas da empresa SINFIC, com a utilização dos vários normativos em estudo.

A pesquisa pode ser classificada de várias formas, Beuren (2004: 79) agrupa em três tipologias: “*pesquisa quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem*”

Quanto a abordagem a pesquisa pode ser quantitativa ou qualitativa. Assim a natureza da metodologia de investigação seguida no presente trabalho foi a qualitativa. A investigação qualitativa “procura explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos”. (Major *et al.*, 2009:132), segundo os autores, esta investigação recorre a métodos de investigação que levam em linha de conta a complexidade, o detalhe e o contexto do fenómeno em estudo.

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser exploratória, descritiva e explicativa. Tendo em conta os objetivos do presente estudo, a pesquisa seguida é a descritiva. A pesquisa é descritiva quando o pesquisador regista e descreve os factos observados sem interferir neles. Este tipo de pesquisa “preocupa-se em observar os fatos, registá-los, analisá-los, classifica-los interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles” (Andrade, 2002:20).

Para a realização da aplicação através do ensaio nas contas da empresa SINFIC, foi utilizado o estudo de caso. Para Yin, (2003) *apud* Major *et al.* (2009:143), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno real e o seu contexto são evidentes, e na qual se utilizam fontes de evidência”. O tipo de estudo de caso utilizado foi o experimental que segundo Major *et al.* (2009), a sua característica resulta de técnicas, procedimentos e práticas desenvolvidos conceptualmente por investigadores a fim de serem aplicados em empresas e de serem analisados os seus impactos. Os autores referem que “este tipo de estudos tem sido identificado como especialmente útil quando se pretende estudar problemas e dificuldades de implementação de uma ou mais técnicas, bem como analisar os benefícios da sua implementação”. (Major *et al.* 2009:145)

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, ou seja, a maneira pela qual se obtém os dados para a elaboração da investigação. Os dados podem ser obtidos de fontes primárias (respostas a um questionário ou entrevista) de fontes secundárias (incluem relatórios, teses, *e-mails*, publicações governamentais, estatísticas económicas, livros, balanços e demonstrações de resultados de empresas, artigos em revistas, etc.) e de fontes terciárias. Para responder à questão de investigação, neste estudo foram utilizadas fontes secundárias.

Com o objetivo de obter informações acerca da empresa SINFIC, para complementar o estudo de caso, os dados foram obtidos através de fontes secundárias, com recurso ao site da empresa donde foi feita a recolha a partir dos dados constantes do Relatório e Contas, onde se recolheu informação sobre os ativos intangíveis a partir do balanço, demonstração de resultados, notas às contas bem como relatório de gestão.

Quanto às fontes secundárias foi feita pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica é feita a partir de material já publicado. “A pesquisa bibliográfica é fortemente influenciada pelo conhecimento prévio existente acerca de uma determinada área científica na qual se insere a nossa problemática”. (Sousa e Baptista, 2011: 33). A pesquisa é documental no sentido em que investiga os documentos para descrever e comparar usos costumes e tendências e diferenças. Foram utilizados livros, revistas de áreas científicas, dissertações e teses, sites e relatórios, com destaque para os que contêm informação sobre as normas contabilísticas do tratamento dos intangíveis, nos países em estudo, bem como as Normas Internacionais de Contabilidade.

As fontes secundárias foram utilizadas para abordagens da parte sobre a revisão da literatura e nos capítulos que tratam da parte principal deste estudo onde foram analisadas em detalhe as normas contabilísticas sobre o tratamento dos intangíveis em Angola, Portugal, Estados Unidos e Normas Internacionais de Contabilidade, referindo-nos especialmente aos critérios utilizados no reconhecimento dos intangíveis bem como as metodologias da sua mensuração. Foi feita também uma análise comparativa entre os normativos em estudo onde se procurou identificar diferenças.

4. O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS INTANGÍVEIS

Este capítulo incide sobre a questão principal do presente estudo que é a análise de como os diferentes normativos tratam a questão dos ativos intangíveis, nomeadamente a sua contabilização, ou seja, os procedimentos para o seu reconhecimento e mensuração nas demonstrações financeiras. Neste capítulo vai-se fazer um estudo onde se vai abordar a forma como é feito esse tratamento. Para tal vão ser utilizados os normativos vigentes em cada um dos países, sendo: para Angola o PGC, para Portugal – a NCRF 6, para os Estados Unidos – as SFAS 141 e SFAS 142 e as Normas Internacionais de Contabilidade IAS 38 e IFRS 3.

O estudo inicia neste capítulo onde se vai apresentar a primeira parte que se debruça sobre o tratamento dos intangíveis em cada um dos normativos em estudo. Na segunda parte a ser apresentada no capítulo seguinte, vai-se fazer a análise comparativa com o objetivo de procurar detetar diferenças entre os normativos.

4.1. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis no Normativo Angolano

4.1.1. Caracterização do normativo

Em Angola não existe uma norma específica para ao tratamento dos ativos intangíveis, como acontece nos outros países em estudo. O tratamento dos ativos intangíveis vem preconizado no PGC - Plano Geral de Contabilidade, normativo contabilístico que contempla um conjunto de normas e procedimentos, que servem de guia e modelo para a elaboração das demonstrações financeiras.

O PGC é o normativo Angolano aprovado pelo Decreto nº82/2001 de 16 de novembro, que surgiu com objetivo de fazer face à crescente globalização da economia mundial e à necessidade de harmonizar as práticas contabilísticas locais com as internacionais.

O PGC substituiu o anterior Plano de contas Empresarial que já vigorava há 12 anos e que se encontrava claramente desajustado face à informação que deveria ser produzida com base nas normas internacionais.

“Embora as normas internacionais assumam um carácter de prática geralmente aceite, resultante de uma escolha coletiva com vista a solucionar problemas de carácter repetitivo, em Angola, as normas contabilísticas têm até agora assumido um carácter legal que, nesta fase, face às inúmeras alterações introduzidas se optou por manter”

(PGC – Justificação :8)

4.1.2. O reconhecimento dos ativos intangíveis de acordo com o normativo

Angolano

Para o reconhecimento de um ativo, o PGC prevê no nº 6, ponto 2 que o mesmo deve obedecer aos seguintes critérios:

- *For provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade;*
- *O ativo tenha um custo ou um valor que possa ser quantificado com fiabilidade.*

Embora se utilize a designação Imobilizações Incorpóreas na sua essência vai de encontro com a definição de ativo intangível constante de outros normativos.

A Conta 12 – Imobilizações Incorpóreas – inclui os imobilizados intangíveis, englobando nomeadamente, direitos diversos, despesas de constituição, arranques e expansão. Ou seja, de acordo com a subdivisão prevista no código de contas do PGC: p 92:

12.1- Trespases

12.2- Despesas de investigação e desenvolvimento

12.3- Propriedade industrial e outros direitos e contratos

12.4- Despesas de constituição

12.9 - Outras imobilizações incorpóreas

De acordo com o mesmo (políticas contabilísticas nº 6, ponto 2.1) são reconhecidos como imobilizações incorpóreas, os bens que:

- *Satisfaçam as condições gerais para o seu reconhecimento como ativos;*

- Se destinem a ficar na posse da empresa ou a serem controlados pela entidade por um período superior a um ano;

- Não se destinem a ser vendidos no decurso normal das atividades da entidade,

- Sejam ativos não monetários e sem substância física.

As imobilizações incorpóreas podem ser: (PGC)

- Construídas e/ou desenvolvidas pela própria entidade (normalmente no âmbito das despesas de investigação e desenvolvimento);

- Adquiridas a uma outra entidade;

- Adquiridas numa troca de ativos

- Reconhecidas através de uma operação de transferência (reclassificação) de um outro ativo

Reconhecimento nas demonstrações financeiras

Com relação ao reconhecimento nas demonstrações financeiras a conta Imobilizações incorpóreas é apresentada no balanço, no conjunto de ativos não correntes. Poderá também surgir nos ativos correntes, na rubrica “outros ativos correntes”, no caso de imobilizações incorpóreas retiradas do uso ou detidas para a alienação quando haja intenção e a perspectiva de venda num período inferior a um ano.

4.1.3. Mensuração dos ativos intangíveis no normativo Angolano

De acordo com o PGC ponto 2.3 do nº 7 das políticas contabilísticas (Imobilizações incorpóreas) os critérios valorimétricos específicos a adoptar na valorimetria do imobilizado incorpóreo, são com as necessárias adaptações, iguais aos critérios definidos para a valorimetria das imobilizações corpóreas. Assim as imobilizações incorpóreas devem ser valorizadas ao custo de reconhecimento inicial ou ao custo revalorizado, líquido das correspondentes amortizações.

1) Mensuração inicial

O ponto 2.2 do nº 7 das políticas contabilísticas refere que o custo no reconhecimento inicial, das imobilizações incorpóreas pode ter as seguintes vertentes:

- **Custo de aquisição**, para os bens adquiridos ao exterior. Neste caso o custo de aquisição engloba:
 - O preço de compra
 - Os gastos suportados direta ou indiretamente para colocarem o bem em condições de funcionamento.

Durante o período em que o imobilizado se encontrar em curso, poderão ser ainda acrescidos ao custo de aquisição os seguintes custos:

- As diferenças de câmbio provenientes dos custos relacionados com a aquisição do bem.

- Os encargos financeiros provenientes de financiamentos relacionados com a aquisição do bem, se tal for considerado adequado e se mostrar consistente.

- **Custo de produção**, para bens de produção própria. Neste caso o custo de produção engloba:
 - Os custos de materiais e serviços utilizados.
 - Os custos com o pessoal envolvido na produção do bem.
 - A depreciação dos imobilizados corpóreos e incorpóreos que foram usados na produção do bem.
 - Os gastos gerais de produção relacionados com a produção do bem, que não sejam custos administrativos

Durante o período em que o imobilizado se encontrar em curso, poderão ser ainda acrescidos ao custo de aquisição os seguintes custos:

- As diferenças de câmbio provenientes dos custos relacionados com a aquisição do bem.

- Os encargos financeiros provenientes de financiamentos relacionados com a aquisição do bem, se tal for considerado adequado e se mostrar consistente.

- **Custo corrente**, para os bens recebidos através de doação
- **Quantia registada** do elemento dado em troca, em caso de imobilizações incorpóreas semelhantes.

2) Mensuração subsequente

Na valorização subsequente as imobilizações incorpóreas devem ser valorizadas ao custo de reconhecimento inicial ou ao custo revalorizado, líquido das correspondentes amortizações.

- **Custo revalorizado**, de utilização opcional, tem por objetivo atualizar o valor de reconhecimento inicial do bem para o seu justo valor (custo corrente ou custo de realização) na data da revalorização. O justo valor pode ser determinado usando uma das seguintes formas:
 - Atualização do custo e suas respetivas amortizações acumuladas mediante a aplicação de índices que reflitam a perda de poder aquisitivo da moeda.
 - Avaliação com base no valor de mercado, realizada por avaliadores qualificados independentes.
- **Tratamento contabilístico**

Amortizações – as amortizações **podem** ter as seguintes vertentes:

- Amortizações sistemáticas baseadas na vida útil, dos bens, destinadas a reflectir a perda de benefícios económicos decorrentes do uso, da inatividade ou da passagem do tempo. Estas amortizações são calculadas apenas para bens depreciables⁵ e tendo em atenção:
 - A quantia depreciable do bem
 - A vida útil esperada do bem
 - O método mais adequado para reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos deste bem sejam consumidos.
- Amortizações extraordinárias destinadas a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual os bens

⁵ O PGC refere no ponto 3.2 que “Ativos depreciables são ativos que: se espera que sejam usados durante mais do que um período contabilístico; tenham uma vida útil limitada; sejam detidos para uso na produção ou no fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos...”

se encontram registados. Estas amortizações devem ser revertidas se cessarem os motivos que as originaram.

De acordo com o ponto 3.2 do PGC: a *quantia depreciável* de um ativo é o seu custo (histórico ou outro que o substitua) deduzido do valor residual estimado do ativo. A *vida útil* de um imobilizado é o período durante o qual se espera que um ativo depreciável seja usado pela empresa, sendo definida em termos de utilidade esperada do bem, e a sua estimativa depende de determinados fatores tais como: utilização esperada do ativo, limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, etc.

Quanto ao método de amortização adotado deve ser revisto periodicamente e, se houver mudança significativa no modelo esperado de benefícios económicos a obter desses ativos, o método deve ser alterado.

Note-se que o PGC no ponto 2.3 do nº 7 das políticas contabilísticas faz algumas restrições relativamente às amortizações (período de amortização, método de depreciação a utilizar e reversão de amortizações extraordinárias) do imobilizado incorpóreo, nomeadamente as despesas de investigação e desenvolvimento e os trespasses, situação que vai ser abordada mais à frente no estudo das sub-contas.

3) Desreconhecimento

Relativamente ao desreconhecimento das imobilizações corpóreas Almeida *et. al.* Referem que:

Tal como nos imobilizados corpóreos, os imobilizados incorpóreos são desreconhecidos no momento da alienação ou quando não se espere benefícios económicos com o seu uso ou alienação, o que pode ocorrer por uma variedade de situações que incluem, para além das operações de venda, a transferência (reclassificação) para um outro ativo, transações de troca e abate.

(Almeida *et al.* 2014: 144).

No ponto 3.2 das notas explicativas o PGC refere que as perdas resultantes da retirada de um elemento das imobilizações incorpóreas são determinadas pela diferença entre a quantia pela qual se encontra registado (valor bruto deduzido das correspondentes amortizações) e devem ser reconhecidos como perdas na demonstração de resultados.

Refere ainda que um bem cuja retirada se limite a uma retirada do uso ativo e seja detido para a alienação, deve ser registado pela quantia pela qual se encontra registado ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Com relação à venda de imobilizado incorpóreo o PGC refere-se ao facto de a venda resultar em ganho ou perda, ou seja, o valor determinado pela diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia pela qual o bem se encontra registado (valor bruto deduzido das correspondentes amortizações). Neste caso o valor deve ser reconhecido como perda ou como ganho na demonstração de resultados, consoante o apropriado.

4.1.4. Tipos de ativos intangíveis

Tendo em conta a divisão apresentada pelo PGC relativamente às categorias de ativos intangíveis (conforme as subcontas previstas código de contas), vai-se apresentar a seguir exemplos de ativos intangíveis referindo o seu conceito, o reconhecimento e a mensuração:

4.1.4.1. Conta 12.1 – Trespases

Esta rubrica destina-se a registar a diferença, quando positiva, entre o valor pago para a aquisição de um conjunto de ativos (e passivos) que constituem uma atividade empresarial e o justo valor dos ativos e passivos adquiridos, desde que a atividade adquirida seja continuada pela adquirente. Na nomenclatura internacional este conceito de trespasse é denominado por «*goodwill*», «*fonds de commerce*» ou «*aviamento*». (Nota explicativa da 12.1: 118).

Critérios para reconhecimento:

“Só devem ser reconhecidos como trespases os encargos que representem um pagamento feito em antecipação de benefícios económicos futuros e que surjam de uma aquisição que:

- Constitua uma atividade comercial e, simultaneamente,
- Resulte na continuação de uma atividade anteriormente exercida. ”

(Ponto 2.2 das políticas contabilísticas)

Valorimetria

De acordo com o ponto 4.2 das notas explicativas o PGC prevê que ao estimar-se a vida útil do trespasse, se tenha em consideração vários fatores, designadamente:

- A vida previsível do negócio ou sector
- Os efeitos da obsolescência dos produtos, de alterações na procura e de outros fatores económicos.
- As expectativas de vida ao serviço da empresa dos principais indivíduos ou grupos de empregados.
- Ações esperadas de concorrentes ou potenciais concorrentes
- Clausulas gerais, regulamentadoras ou contratuais que afetem a vida útil.

Relativamente ao período de amortização, método de depreciação e amortizações extraordinárias deve atender-se ao seguinte:

- Período de amortização – o período de amortização não deve exceder cinco anos, a menos que o período mais dilatado se justifique desde que não exceda o período de uso útil.
- Método de depreciação – o método de depreciação a usar deverá ser o das quotas constantes, a menos que outro seja mais apropriado nas circunstâncias.

4.1.4.2. Conta 12.2 – Despesas de investigação e desenvolvimento

Esta rubrica destina-se a registar:

- Despesas de investigação, que são os encargos incorridos com a investigação original e planeada destinada a obter novos conhecimentos científicos ou técnicos e compreensão dos mesmos.
- Despesas de desenvolvimento, que são as despesas resultantes da aplicação das descobertas de pesquisa e de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de novos ou substancialmente melhorados materiais, mecanismos, produtos, processos, sistemas ou serviços prévios ao início da produção comercial ou uso. (Nota explicativa da 12.2: 119).

O PGC apresenta nas Notas Explicativas, ponto 4.2, exemplos de atividades tipicamente incluídas quer nas despesas de investigação quer nas de desenvolvimento:

Atividades de investigação - são atividades que:

- Se destinam à obtenção de novos conhecimentos;
- Procuram aplicações para as descobertas de pesquisa ou outros acontecimentos;
- Procuram alternativas de produtos ou processos;
- Formulam ou concebem possíveis produtos novos ou melhorados ou alternativas de processos.

Atividades de desenvolvimento – são atividades que:

- Avaliam alternativas de produtos ou de processos;
- Concebem constroem e testam protótipos e modelos de pré-produção;
- Concebem ferramentas, aparelhos, moldes e outros cunhos envolvendo nova tecnologia;
- Concebem, constroem e fazem funcionar uma fábrica-piloto que não seja de escala economicamente viável para a produção que comerciem.

Encontram-se excluídos do reconhecimento como imobilizado incorpóreo os custos de investigação e desenvolvimento que:

- Sejam incorridos por empresas que tenham como atividade a investigação e desenvolvimento.
- Resultam de pesquisa de minérios, petróleo, gás e similares.

Critérios para reconhecimento:

Nesta conta são registados os dispêndios com projetos de investigação e desenvolvimento com vista a desenvolverem/construírem um imobilizado incorpóreo que reúnam as condições para se qualificarem como ativo.

A prática demonstra que a generalidade dos custos de pesquisa e desenvolvimento não satisfazem todos os critérios para o seu reconhecimento como ativos. Assim, por norma devem ser adaptados os critérios específicos seguintes:

- Despesas de investigação devem ser reconhecidas como custo no período em que ocorrem;

- Despesas de desenvolvimento devem ser reconhecidas como custo no período em que ocorrem, a menos que satisfaçam todas as condições definidas para poderem ser reconhecidas como ativos.

“Só devem ser reconhecidas como ativo as despesas de desenvolvimento que satisfaçam todos os critérios seguintes:

- O produto ou processo esteja claramente definido e os custos atribuíveis ao produto ou processo possam ser demonstrados;
- A exequibilidade técnica do produto ou processo possa ser determinada;
- A empresa pretenda produzir, comercializar ou usar o produto ou processo;
- Exista um mercado para o produto ou processo ou, se for para ser usado internamente e não ser vendido, a sua utilidade para a empresa puder ser demonstrada;
- Existam recursos adequados ou a sua disponibilidade possa ser demonstrada para completar o projeto e comercializar ou usar o produto ou processo.
- As despesas de desenvolvimento que não satisfaçam todas as condições acima referidas, bem como as despesas de investigação devem ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem.” (Políticas contabilísticas nº 6, ponto 2.2: 71).

A avaliação/decisão de capitalizar (registar como ativo) ou não (registar como custo) nem sempre é fácil e requer em muitos casos um juízo profissional. (Almeida *et al.*: 147). Para melhor decisão, o PGC apresenta nas Notas Explicativas, ponto 4.2, exemplos de atividades tipicamente incluídas quer nas despesas de investigação quer nas de desenvolvimento, como apresentado acima.

4.1.4.3. Conta 12.3 – Propriedade industrial e outros direitos e contratos

Esta rubrica destina-se a registar patentes, marcas, alvarás, licenças, privilégios, concessões, direitos de autor e outros direitos e contratos assimilados. Incluem-se nesta rubrica as quantias pagas com o objetivo de adquirir o direito ao arrendamento de um determinado imóvel. Por não constituir a aquisição de uma atividade empresarial, este direito encontra-se excluído do trespasse. (Nota explicativa 4.1: 119).

De acordo com o conceito, esta conta pode ser dividida em subcontas que deverão refletir a natureza do ativo como é por exemplo: 12.3.1 – Patentes, 12.3.2 Marcas...).

Conta 12.4 – Despesas de constituição – “esta rubrica destina-se a registar as despesas iniciais de constituição e organização da empresa, bem como as despesas subsequentes relacionadas com a sua expansão, designadamente as despesas com o aumento de capital, estudos e projectos.” (Nota explicativa 4.1: 119).

De acordo com o conceito, esta conta pode ser dividida em subcontas que deverão refletir a natureza do ativo como é o como por exemplo: 12.4.1 – organização da empresa, 12.4.2 Aumento de capital...).

Conta 12.4 – Outras imobilizações incorpóreas – Esta rubrica destina-se a registar as imobilizações incorpóreas que pela sua natureza, não sejam enquadráveis nas outras subcontas.

4.1.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis em Angola

Da revisão feita conclui-se que mesmo não existindo um normativo específico para o tratamento dos ativos intangíveis, o PGC prescreve as regras e procedimentos para o tratamento dos mesmos, designados neste normativo por imobilizações incorpóreas, tratadas na conta específica 12- Imobilizações Incorpóreas, bem como nas notas explicativas.

Assim, foi possível apercebermo-nos da forma como é feito quer o reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis bem como o seu tratamento contabilístico e apresentação nas demonstrações financeiras, o que vai permitir fazer a análise comparativa com os outros normativos em estudo.

4.2. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis no Normativo Português

4.2.1. Caracterização do normativo

No normativo Português os ativos intangíveis são regidos pela Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) nº 6 – Ativos Intangíveis. Com a revogação do POC e legislação complementar criou-se o Sistema de Normalização contabilística (SNC), na linha da modernização contabilística ocorrida na União Europeia. A NCRF Nº 6

integra-se num conjunto de elementos que constituem o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)⁶. A NCRF 6 tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 38 – Ativos Intangíveis, adotada pelo texto original do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro.

Objetivo e Âmbito

De acordo com a NCRF 6 o objetivo desta norma “é o de prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas” (§ 1 da NCRF 6). Este parágrafo refere ainda que a norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos e também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

Quanto ao seu âmbito (§ 2) a norma aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

- a) Ativos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma.
- b) Ativos financeiros, tal como definidos na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros;
- c) Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação NCRF 16
- d) Dispendios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Para os casos de tratamentos específicos de outros ativos intangíveis cuja contabilização é prevista noutra norma, a NCRF 6 não se aplica, tal é o caso dos ativos intangíveis detidos por uma entidade para a venda no decurso ordinário da atividade empresarial, Ativos por impostos diferidos; Locações que estejam dentro do âmbito da NCRF 9 – Locações; Ativos provenientes de benefícios de empregados; Ativos financeiros tal como os definidos na NCRF 27, bem como os tratados na NCRF 13, o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais é tratado na NCRF 14.

⁶ De acordo com o SNC (2015:5) as «Normas contabilísticas de relato financeiro» (NCRF) constituem o núcleo central do SNC e são adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

4.2.2. Reconhecimento dos ativos intangíveis de acordo com o normativo Português

Neste normativo o ativo intangível é definido como: “um ativo não monetário identificável sem substância física” (§ 8 da NCRF 6)

O § 18 da NCRF 6 estabelece que o reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

- a) A definição de um ativo intangível (ver parágrafos 8 a 17); e
- b) Os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21 a 23).

Estes requisitos aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Com relação à definição, destaca-se o facto exposto no § 10 da norma, em que para satisfazer a definição de ativo intangível um item deve obedecer à identificabilidade, controlo sobre o recurso e à existência de benefícios económicos futuros. O mesmo parágrafo prescreve que: “se um item que esteja no âmbito da Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido” (NCRF 6: §10). No caso de o item ser adquirido numa concentração de atividades empresariais, faz parte do *goodwill*⁷ reconhecido à data da aquisição.

Ainda sobre a definição de ativo intangível os §§ 11 e 12, 13 a 17 da NCRF 6 apresentam os **requisitos** relativos à identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros:

Identificabilidade:

De acordo com o § 11 - A definição de um ativo intangível exige que o mesmo seja identificável para o distinguir do *goodwill*.

Segundo o § 12 – um ativo é identificável se:

⁷ De acordo com o parágrafo 67 alínea b) “o dispêndio (incluído no custo da concentração de atividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao *Goodwill* à data de aquisição”. Refere ainda que o tratamento do mesmo é feito na NCRF 14 – Concentração de Atividades Empresariais.

- a) For separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade, vendido transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou.
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo

O controlo é abordado nos §§ 13 a 16

- § 13 – “Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios”. Ainda neste parágrafo a norma refere que a capacidade de a entidade controlar os benefícios económicos futuros de um intangível tem raízes nos direitos legais que sejam de cumprimento forçado por um tribunal e que a ausência de direitos legais torna mais difícil demonstrar o controlo sobre o ativo. Entretanto segundo a norma, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo, uma vez que a entidade pode controlar de uma outra maneira os benefícios futuros.
- Os § 14 a 16 referem-se a outras formas de uma entidade poder controlar benefícios económicos futuros de um intangível. Os conhecimentos técnicos e de mercado podem dar lugar a benefícios económicos futuros. Para Martins:

“A empresa controlará tais benefícios se, por exemplo, tiver protegido os conhecimentos através de direitos legais, tais como, a propriedade industrial, a restrição dos acordos comerciais (se estiverem permitidos) ou então, por uma obrigação legal dos empregados de manter a confidencialidade”.

(Martins, 2001: 67).

Benefícios económicos futuros:

Para que um ativo intangível seja considerado como tal deve originar benefícios económicos que, por sua vez deverão ser atribuídos à empresa e exclusivamente a ela, dado que existe um direito específico sobre o mesmo (Gomes, Serra e Ferreira, 2005: 22)

- § 17 da NCRF 6 – Os benefícios económicos futuros que fluam de um ativo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

4.2.2.1 - Critérios de Reconhecimento

Os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis são apresentados nos §§ 21 a 23 da NCRF 6:

- § 21 – “Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:
 - a) For provável que benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e
 - b) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado. ”
- § 22 – “Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e sustentáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do ativo. ”
- § 23 – “Uma entidade usa o seu juízo de valor para avaliar o grau de incerteza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do ativo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa. ”

Reconhecimento nas demonstrações financeiras

A conta ativos intangíveis é apresentada no balanço no ativo não corrente, nas rubricas de “*Goodwill*” (conta 441), e de “Ativos intangíveis” (contas 442 a 446). Dos ativos intangíveis fazem ainda parte os ativos intangíveis em curso e os adiantamentos por conta de investimentos (na subconta respectiva dos ativos intangíveis em curso).

4.2.3. Mensuração dos ativos intangíveis de acordo com o normativo Português

1) Mensuração inicial

De acordo com o §24 da NCRF 6 “um ativo deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo”.

Os elementos do ativo intangível podem ser adquiridos de fonte externa ou resultarem de produção própria. Para além de identificar os critérios de reconhecimento de um item como ativo intangível a NCRF 6 prescreve também a aplicação dos critérios de reconhecimento a determinados casos particulares como:

- Ativos intangíveis adquiridos separadamente (§ 25 a 32);
- Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais (§ 33 a 43);
- Ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio de entidades públicas (§42);
- Trocas de ativos intangíveis (§ 43 a 45);
- *Goodwill* gerado internamente (§ 46 a 48);
- Ativos intangíveis gerados internamente (§49 a 65).

Aquisição separada

De acordo com o § 25 da NCRF 6 o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível, reflete as expectativas acerca da probabilidade de que benefícios económicos futuros esperados, incorporados no ativo fluam para a empresa, ou seja, “o efeito da probabilidade é refletido no custo do ativo. Assim o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21 a) é sempre considerado como estando satisfeito para ativos intangíveis adquiridos separadamente”. (NCRF 6, §25)

A norma refere ainda no § 26 que o custo de um ativo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. E que corresponde à retribuição da compra, seja na forma de dinheiro ou ativos monetários.

O § 27 refere-se à composição do custo de um ativo intangível adquirido separadamente:

- a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis após dedução dos descontos comerciais e abatimentos.
- b) qualquer custo diretamente atribuível, de preparação do ativo para o seu uso pretendido.

Os §§ 28 e 29 definem respetivamente o conjunto de custos que devem incluir o custo de aquisição e os que não devem ser incluídos.

§ 28 - custos diretamente atribuíveis: **a)** custos de benefícios dos empregados diretamente resultantes de levar o ativo à sua condição de funcionamento; **b)** honorários resultantes diretamente de levar o ativo até à sua condição de funcionamento; e **c)** custos de testes para concluir se o ativo funciona corretamente.

§ 29 – dispêndios que não fazem parte do custo: **a)** custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custo de publicidade ou atividades promocionais); **b)** custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e **c)** custos de administração e outros custos gerais.

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária para ser capaz de funcionar de forma pretendida. (NCRF 6, § 30). Este parágrafo refere ainda que existem outros custos incluídos na utilização ou reinstalação de um ativo intangível e que não são incluídos na sua quantia escriturada, designadamente:

- Custos incorridos enquanto um ativo capaz de funcionar de forma pretendida ainda esteja em uso.

- Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do ativo.

Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais

O § 33 da NCRF 6 refere que de acordo com a NCRF 14 – Concentrações de Atividades Empresariais, o custo de um ativo intangível adquirido numa concentração de atividades empresariais, é o seu justo valor à data da aquisição.

Ainda de acordo com o § 33 o justo valor de um ativo intangível reflete as expectativas do mercado relativas a probabilidade de que benefícios económicos futuros incorporados no ativo fluam para a entidade. Ou seja, o efeito da probabilidade é refletido na mensuração do justo valor do ativo intangível. Para os ativos intangíveis adquiridos em concentrações de atividades empresariais⁸, satisfazem sempre o critério do reconhecimento da probabilidade prescrito no § 21 a).

O § 34 refere que de acordo com esta norma e a NCRF 14:

- A entidade adquirente⁹ reconhece na data de aquisição, separadamente do *goodwill*, um ativo intangível da adquirida se o justo valor do ativo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes de concentração de atividades empresariais.
- Isto significa que o adquirente reconhece como um ativo, separadamente do *goodwill*, um projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projeto corresponda à definição de ativo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado.

Ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio de entidades públicas

O § 42 da NCRF 6 prescreve que em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio de uma entidade pública. Isto pode acontecer quando uma entidade pública transferir ou imputar a uma entidade ativos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos.

Ainda e neste § 42 a norma remete para a NCRF 22 – Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas, o reconhecimento inicial do ativo intangível, referindo que “uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o ativo intangível como o subsídio”. No caso deste valor não poder ser determinado com fiabilidade, tanto o ativo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal (ou outro

⁸ De acordo com o § 9 da NCRF 14 – concentração de atividades empresariais : é a junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata.

⁹ “A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades empresariais concentradas”. (NCRF 14, §13)

qualquer permitido pela NCRF 22), mais qualquer dispêndio que seja diretamente atribuível para preparar o ativo para o seu uso pretendido.

Trocas de ativos intangíveis

Os ativos intangíveis podem ser adquiridos por troca de outros ativos (monetários ou não monetários ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários). O custo de tal ativo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que:

- a) A transação da troca careça de substância comercial; ou
- b) Nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

Nestes casos, o custo do ativo adquirido é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (NCRF 6, § 44).

Goodwill gerado internamente

De acordo com § 46 da NCRF 6 o *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo. O § 47 refere que:

- Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como, como contribuindo para o *goodwill* gerado internamente.
- O *goodwill* gerado internamente não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (i.e., não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser fiavelmente mensurado pelo custo.

Ativos intangíveis gerados internamente

Para Gonçalves *et.al*:

“Aos ativos intangíveis produzidos internamente não é permitido, em regra, o seu reconhecimento. Exemplos como marcas comerciais, patentes e outros intangíveis criados por uma entidade não poderão ser reconhecidos na sua contabilidade, porque dificilmente se lhes poderão associar os atributos exigíveis a um ativo, designadamente a expectativa de benefícios

económicos futuros a eles associados. Os dispêndios decorrentes com a criação desses intangíveis são reconhecidos como gastos”.

(Gonçalves *et.al.* 2015:658)

Relativamente a estes ativos o § 49 da NCRF 6 estabelece que:

- Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento por causa de problemas em:
 - a) Identificar se e quando existe um ativo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados, e
 - b) Determinar fiavelmente o custo do ativo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um ativo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia a dia.
- Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais de reconhecimento e mensuração inicial de um ativo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 50 a 65 a todos os ativos intangíveis gerados internamente.

Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, o § 50 da norma refere que uma entidade classifica a formação do ativo em: a) uma fase de pesquisa; e b) uma fase de desenvolvimento. O mesmo paragrafo refere ainda que, embora os termos “pesquisa” e “desenvolvimento” estejam definidos, os termos “fase de pesquisa” e “fase de desenvolvimento” têm um sentido mais amplo para o âmbito da norma.

O § 51 estabelece que “se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projeto interno para criar um ativo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projeto como se fosse incorrido somente na fase de pesquisa”.

Fase de pesquisa – relativamente à esta fase o § 52 da norma refere que nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido. Devendo este ser reconhecido como um gasto quando for incorrido. O § 54 apresenta exemplos de atividades de pesquisa nomeadamente:

- a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos

- b) A procura de, avaliação e seleção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros acontecimentos.
- c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) A formulação conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento – de acordo com o § 55 da norma um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

- a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para o uso ou venda;
- b) A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- c) A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- d) A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente a utilidade do ativo intangível;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;
- f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Segundo a norma, sendo a fase de desenvolvimento mais avançada do que a de pesquisa, “na fase de desenvolvimento de um projeto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que o ativo gerará prováveis benefícios económicos futuros.” (NCRF6, § 56).

Exemplos de atividades de desenvolvimento de acordo com o § 56:

- a) A conceção, construção, e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;

- b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
- c) A conceção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para a produção comercial;
- d) A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Custo de um ativo gerado internamente - quando um ativo intangível é gerado internamente, a quantia a reconhecer será o seu custo de produção. O § 63 refere que este custo “... para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o ativo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21,22 e 56. O parágrafo 69 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como gasto.”

Reconhecimento de um gasto

O § 66 estabelece que o dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido a menos que: a) Faça parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18 a 65); ou b) O item seja adquirido numa concentração de atividades empresariais e não possa ser reconhecido como ativo intangível.

2) Mensuração subsequente

Após o reconhecimento dos ativos intangíveis “uma entidade deve escolher ou o modelo do custo do parágrafo 72 ou o modelo de revalorização do parágrafo 74 como sua política contabilística” (NCRF6, § 70), o mesmo paragrafo refere ainda que se um ativo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização todos os outros ativos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado ativo¹⁰ para esses ativos.

- **Modelo do Custo** – relativamente a este modelo o § 72 da norma estabelece que “após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado pelo

¹⁰ A NCRF6 define no § 8, mercado ativo como “ um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes: a) os itens negociados no mercado são homogêneos; b) podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e c) os preços estão disponíveis ao público”.

seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas”.

Segundo Gonçalves *et.al.*(2015) no modelo do custo, “o ativo é reconhecido inicialmente pela quantia resultante da modalidade de obtenção do ativo (compra separada ou em concentração de atividades, produção, locação, troca, subsídio, etc.). Posteriormente esta quantia será deduzida das amortizações e imparidades reconhecidas”. (Gonçalves *at.al*, 2015:670).

- **Modelo de revalorização** - o modelo de revalorização implica determinar o justo valor do ativo à data da revalorização. O § 73 da norma, prescreve que após o reconhecimento o ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada que seja o seu justo valor à data de revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. O mesmo parágrafo refere ainda que o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo.

De acordo com o § 77, a frequência das revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos ativos intangíveis: se for significativa, são necessárias revalorizações anuais; se for insignificante, tais revalorizações frequentes são desnecessárias.

Relativamente à contabilização da revalorização de um ativo intangível a mesma poderá implicar dois tipos de ajustamento: i) ajustamento por acréscimo à quantia escriturada e ii) ajustamento por decréscimo da quantia escriturada. Ainda sobre o tratamento contabilístico das revalorizações dos ativos intangíveis de acordo com o § 78 da norma, é feito tendo em conta duas opções para o tratamento das amortizações acumuladas (quando existam) à data da revalorização:

- a) Podem ser reexpressas proporcionalmente com alteração na quantia escriturada bruta do ativo de forma a que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada;
 - b) Ou podem ser eliminadas por contrapartida da quantia escriturada bruta do ativo, e a quantia líquida é reexpressa como quantia revalorizada do ativo.
- **Tratamento contabilístico**

Amortizações – De acordo com a NCRF 6, à medida que os benefícios económicos futuros associados aos ativos intangíveis são consumidos, ao longo da sua vida útil¹¹, o valor contabilístico deve ser reduzido de forma a refletir esse consumo. “A contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil”. (NCRF 6, § 87), o mesmo parágrafo prescreve que da utilização, funcionamento e obsolescência dos elementos do imobilizado intangível resulta uma depreciação dos respectivos valores que deverá ser evidenciada contabilisticamente, quer se trate de um ativo com vida útil finita ou indefinida. Nos dois casos a amortização é feita nos termos dos §§ 95 a 104 e §105 respectivamente.

A vida útil de um ativo intangível é considerada indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade. Para a determinação do período de vida útil de um ativo intangível, concorrem vários fatores de índole económica e legal, nomeadamente:

- a) O uso esperado do ativo por parte da entidade e se o ativo poder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão.
- b) Os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes que sejam usados de forma semelhante.
- c) Obsolescência técnica, tecnológica comercial ou de outro tipo;
- d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
- e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
- f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
- g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou semelhantes sobre o ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão estabelecido nos Acordos de Concessão de Serviços; e
- h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

(NCRF6, § 88)

¹¹ De acordo com o § 8 da NCRF6, vida útil é: “a) o período durante o qual uma espera que um ativo esteja disponível para o uso; ou b) o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo”.

O § 89 refere que o termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de um ativo intangível reflete apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o ativo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do ativo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível.

Ativos intangíveis com vidas úteis finitas:

- Período de amortização e método de amortização – Para o caso dos ativos intangíveis com vida útil finita a depreciação resultante da sua utilização “deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil (NCRF 6§ 95). O mesmo § refere que a amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para o uso e que a mesma deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o ativo for classificado como detido para a venda e a data em que o ativo for desreconhecido.

Relativamente ao método de amortização, o § 95 refere que o mesmo deve refletir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade e que, no caso de não ser possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha reta.

A norma prevê no § 96 a utilização de uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistémica durante a sua vida útil e que esses métodos incluem o método da linha reta, o método degressivo e o método da unidade de produção. O método da unidade de produção “permite visualizar o consumo de benefícios económicos do ativo por parte da entidade” (Gomes, Sara e Ferreira, 2005: 28).

O § 95 refere que “o custo da amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro ativo”.

- Revisão do período de amortização e do método de amortização – Durante a vida útil do ativo podem surgir evidências significativas que contradigam as estimativas e os métodos de amortização estabelecidos. De acordo com o §104 “o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para a entidade provenientes de um ativo intangível pode alterar-se”, por tal fato, o § 103 estabelece que

tanto o período como o método de amortização utilizados devem ser objeto de revisão, pelo menos no final de cada exercício económico, para refletir o modelo alterado.

Ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas:

- Relativamente ao período de amortização e método de amortização, o §105 estabelece que “um ativo intangível com vida útil indefinida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos, aplicando-se lhe, com as necessárias adaptações, o disposto nos parágrafos 95 a 104”.

- Quanto à revisão e avaliação da vida útil - o § 106 refere que a vida útil de um ativo intangível que esteja a ser amortizado nos termos do § 105, deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. O mesmo § refere ainda que se não apoiarem, a referida alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

3) Desreconhecimento

A questão do desreconhecimento dos ativos intangíveis é tratada nos § 108 a 113 da NCRF 6. De acordo com o § 108 os ativos intangíveis são desreconhecidos no momento da alienação, ou quando não se espera benefícios económicos do seu uso ou alienação. O § 109 refere que o ganho ou perda decorrente da retirada de um ativo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do ativo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o ativo for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 – Locações exija de outra forma numa venda e relocação).

Relativamente à alienação, a norma refere no §110 que a mesma pode ocorrer numa variedade de formas incluindo a própria venda ou doação. Quanto à amortização o § 113 refere que a mesma não cessa quando o ativo intangível já não for usado, a não ser que o ativo tenha sido totalmente amortizado ou esteja classificado como detido para a venda (ou incluído num grupo de alienação que esteja classificado para a venda).

4.2.4. Tipos de ativos intangíveis

A NCRF 6 não prescreve um agrupamento específico de ativos intangíveis, mas o código de contas do SNC define 5 agrupamentos (contas 44.1 a 44.4 e 44.6). As contas 44.8 e 44.9 destinam-se a acolher as amortizações acumuladas e as imparidades, respetivamente.

Vai-se apresentar a seguir de forma resumida o conteúdo de cada conta de acordo com a norma, com exceção do *goodwill* que dada a sua especificidade vai-se apresentar alguns aspetos tratados com mais pormenor na NCRF 14 (Concentrações de atividades empresariais) que faz o tratamento específico do *goodwill*.

A NCRF 14 tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro - IFRS 3 – Concentrações de Atividades Empresariais. De acordo com o § 1 o objetivo desta Norma é:

- O de prescrever o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma concentração de atividades empresariais. Em particular, a norma estabelece que todas as concentrações de atividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o *goodwill*, que é amortizado no período da sua vida útil (ou em 10 anos, caso a vida útil não possa ser estimada).

Conta 44.1 – Goodwill

Segundo Gonçalves *et.al*, (2015), o termo *goodwill* pode ser utilizado com diversos significados, no âmbito das várias áreas disciplinares e que, em qualquer dos contextos trata-se de um ativo intangível. Os autores referem que se pode considerar duas grandes conceções do *goodwill*: i) o *goodwill* como diferença entre o valor global da empresa e a soma dos itens patrimoniais ativos e passivos mensurados individualmente (ou o valor de balanço e o seu valor de mercado); ii) o *goodwill* reconhecido no âmbito de operações de concentração de atividades empresariais, como definido na NCRF 14.

Na conta 44.1- *Goodwill* regista-se o *goodwill* gerado pela aplicação do método da compra nas concentrações de atividades empresariais, nas situações em que o justo valor dos ativos e passivos identificáveis é inferior ao custo de aquisição. Tal como se

referiu atrás de acordo com os § 46 NCRF 6 o *Goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo intangível.

Reconhecimento inicial do goodwill

De acordo com o § 44 da NCRF14 o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

O § 43 da NCRF 14 refere que a adquirente deve à data de aquisição:

- a) reconhecer o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais como um ativo;
- b) inicialmente mensurar esse *goodwill* pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de atividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos, e passivos contingentes identificáveis e reconhecidos de acordo com o parágrafo 25.

Mensuração subsequente do goodwill

Relativamente à mensuração após o reconhecimento inicial do *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais, o § 45 da NCRF 14 estabelece que a adquirente, deve mensurá-lo pelo custo menos amortizações acumuladas, menos qualquer perda por imparidade acumulada.

Quanto à **contabilização** do *goodwill* o § 46 refere que “o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais deve ser amortizado nos termos da NCRF 6, no período da sua vida útil (ou em 10 anos, caso a sua vida útil não possa ser estimada com fiabilidade”. O mesmo parágrafo refere ainda que “além disso a adquirente deve testá-lo quanto à imparidade se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a NCRF12 – Imparidade de ativos”.

A vida útil do *goodwill* gerado numa concentração de atividades empresariais “pode ser diferente conforme a unidade geradora de caixa à qual é imputado”. (NCRF14, § 47). Este parágrafo dá um exemplo sobre o *goodwill* gerado numa concentração de

atividades empresariais, relativo a duas unidades geradoras de caixa distintas, sendo que uma dessas unidades tem uma vida útil máxima de cinco anos e a outra não tem maturidade definida e estima-se que o *goodwill* gere benefícios ao longo de dez anos. Neste caso a vida útil das duas porções de *goodwill* deverá ser distinta apesar de ter sido gerado numa mesma concentração de atividades empresariais.

Conta 44.2 – Projetos de desenvolvimento – esta conta regista os dispêndios que, nos termos do § 56 da NCRF 6, reúnam as condições para se qualificarem como ativos intangíveis. De acordo com Lopes

“Esta conta regista a capitalização dos dispêndios em desenvolvimento de produtos/ serviços e/ ou processos, entendidos estes como a aplicação de descobertas derivadas da pesquisa e aplicáveis à conceção de novos ativos ou ao melhoramento substancial dos existentes. Este reconhecimento está dependente da prova de que existirão benefícios económicos futuros que fluirão para a entidade.”

(Lopes 2013: 233)

Conta 44.3 – Programas de computadores – Esta conta regista as quantias referentes aos programas de computador que são separáveis do elemento físico onde estão inseridos.

Conta 44.4 – Propriedade industrial – De acordo com o § 9 da norma esta conta regista os ativos incluídos no conceito de propriedade industrial que inclui patentes, marcas alvarás, licenças, privilégios, concessões e direitos de autor, bem como outros direitos e contratos assimilados. Note-se que nos termos dos §§61 e 63 da NCRF6, existe um conjunto de dispêndios que não podem ser reconhecidos como ativos intangíveis, (caso das marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes desde que gerados internamente).

Conta 44.5 – Outros ativos intangíveis – nesta conta registam-se as quantias referentes aos ativos intangíveis que não se enquadram em nenhuma das contas anteriores.

4.2.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis em Portugal

Da revisão do normativo conclui-se que o normativo Português surgiu em substituição do POC, no âmbito do SNC e na linha de modernização contabilística na União Europeia. Assim em Portugal os ativos intangíveis são regidos pela NCRF 6 que tem

por objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis. O normativo prescreve as regras e procedimentos para o reconhecimento, mensuração inicial e subsequente, bem como as divulgações especiais. O mesmo vai de encontro com as normas internacionais de contabilidade, tendo como base as NIC e neste caso a IAS 38, o que permite a comparabilidade das demonstrações financeiras, sendo este o seu objetivo, corresponder com as exigências da cada vez maior internacionalização dos mercados.

4.3. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis no Normativo dos Estados Unidos

4.3.1. Caracterização do normativo

A temática dos ativos intangíveis encontra-se definida nos normativos emanados pelo *Financial Accounting Standards Board* – FASB, sendo este o órgão normalizador da contabilidade nos Estados Unidos, criado em 1973. Devido à nova realidade económica mundial teve necessidade de adequar as suas normas, especialmente no que diz respeito aos processos de fusões e aquisições, que se tornavam cada vez mais frequentes, motivadas pela irreversível internacionalização e globalização dos mercados.

Em 2001, o FASB emitiu duas novas normas de contabilidade relacionadas aos processos de fusões e aquisições: o *Statement of Financial Accounting Standard* Nº 141 – *Business Combination* (SFAS 141), que trata especificamente dos processos de fusões e o SFAS 142 - *Goodwill and Other Intangible Asset*, que disciplina o tratamento contabilístico do *goodwill* adquirido e outros ativos intangíveis. Estas duas normas substituíram o *Accounting Principles Board Opinion* (Opinião do Comité de Princípios Contabilísticos) – APB nº 16 e 17 que eram as normas de contabilidade relativas à combinação de negócios e contabilização de intangíveis, até então vigentes.

O tratamento dos ativos intangíveis encontra-se definido em particular na SFAS 142, que tem como objetivo definir a forma como os ativos intangíveis, adquiridos individualmente ou em grupo (exceto se adquiridos no âmbito de uma concentração empresarial) devem ser tratados, daí a sua relação com a SFAS 141 que trata especificamente dos processos de fusões. Dada a sua abrangência o nosso estudo vai incidir sobre o SFAS 142, e serão feitas as necessárias referências a SFAS 141.

SFAS 142

Objetivo e Âmbito

De acordo com a SFAS 142, o objetivo da norma é “prescrever o tratamento contabilístico e o relato financeiro dos ativos intangíveis adquiridos individualmente ou com um grupo de outros ativos (mas não aqueles adquiridos numa concentração de atividades empresariais) na aquisição” (§ 1 da SFAS 142). Este parágrafo prescreve também a contabilização e relato financeiro subsequentes do *goodwill* e outros ativos. Relativamente ao tratamento contabilístico e relato financeiro do *goodwill* e outros ativos intangíveis adquiridos numa combinação de negócios a norma remete para a SFAS 141, *Business Combination*.

O âmbito da norma, é abordado nos §§ 4 a 8:

O § 4 estabelece que a mesma se aplica ao reconhecimento inicial e mensuração dos ativos intangíveis adquiridos individualmente ou com um grupo de outros ativos (mas não aqueles adquiridos numa combinação de negócios). Ainda de acordo com o mesmo parágrafo, a norma não se aplica aos restantes intangíveis, tais como o *goodwill* que a entidade reconhece de acordo com a SFAS 141 e outros ativos intangíveis que uma entidade adquire quer individualmente, com um grupo de outros ativos, ou numa combinação de negócios.

“Embora o *goodwill* seja um ativo intangível, o termo ativo intangível é utilizado nesta Norma para se referir a intangível diferente do *goodwill*”. (SFAS 142, § 4).

O § 5 refere que a norma se aplica aos custos do desenvolvimento do *goodwill* gerado internamente e de outros ativos não identificáveis com vidas úteis indeterminadas. Algumas entidades capitalizam os custos incorridos no desenvolvimento dos ativos intangíveis, enquanto outras reconhecem como custos quando incorridos.

A SFAS 141

Objetivo e âmbito

De acordo com a SFAS 141 o objetivo da Norma “é melhorar a relevância, a fiabilidade e comparabilidade das informações que uma entidade que relata fornece nas suas

demonstrações financeiros sobre uma combinação de negócios e seus efeitos”. (SFAS 141 §1). Ainda neste parágrafo a norma estabelece os princípios e requisitos para a forma como o adquirente:

- a. Reconhece e mede nas suas demonstrações financeiras os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação não controlada na adquirida
- b. Reconhece e mensura o *goodwill* adquirido na combinação de negócios ou um ganho de uma compra barata.
- c. Determina quais informações devem ser divulgadas para permitir que os usuários das demonstrações financeiras avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios

Quanto ao âmbito esta Norma, de acordo com o § 2 aplica-se a uma transação ou outro acontecimento que atende à definição de concentração de atividades empresariais. Ainda neste parágrafo a norma apresenta exclusões relativas a algumas transações tais como: a) A formação de uma empresa comum; b) A aquisição de um ativo ou de um grupo de ativos que não constitua um negócio; c) Uma combinação entre entidades ou empresas sob controle comum; d) Uma combinação entre organizações sem fins lucrativos ou a aquisição de um com fins lucrativos por uma organização sem fins lucrativos.

4.3.2. O reconhecimento e mensuração inicial dos ativos intangíveis de acordo com o normativo dos Estados Unidos

Os ativos intangíveis são definidos como “Um ativo (excluindo o ativo financeiro) sem substância física. De acordo com esta norma, o termo ativo intangível exclui o *goodwill*”. (SFAS 141: § 3).

Com relação ao reconhecimento e mensuração inicial dos ativos intangíveis a SFAS 142 prescreve no § 9 que:

- Um ativo intangível adquirido individualmente ou com um grupo de outros ativos (mas não os adquiridos numa concentração de atividades empresariais) deve ser inicialmente reconhecido e mensurado com base no seu justo valor. Os conceitos gerais relacionados à mensuração inicial de ativos adquiridos em transações de

troca, incluindo ativos intangíveis, são apresentados nos parágrafos 5-7 da SFAS 141.

Tal como nos outros normativos pode-se verificar que para o reconhecimento e mensuração a norma distingue:

- a) A aquisição separada de ativos individualmente ou num grupo de ativos
- b) Os ativos intangíveis adquiridos em uma concentração de atividades empresariais
- c) Ativos intangíveis gerados internamente.

Aquisição separada

A SFAS 142 estabelece em B29 que para serem reconhecidos, os ativos intangíveis adquiridos em transações diferentes das concentrações de atividades empresariais devem atender aos quatro critérios fundamentais de reconhecimento de ativos, ou seja:

- i) O item deve atender à definição de ativo;
- ii) Deve poder ser mensurado com fiabilidade suficiente;
- iii) A informação sobre ele é capaz de influenciar nas decisões dos usuários,
- iv) A informação sobre o mesmo é fidedigna, verificável e neutra.

Relativamente à mensuração no momento do reconhecimento inicial a SFAS 142 refere em B38 que os ativos intangíveis adquiridos, seja em concentração de negócios ou não devem ser inicialmente mensurados com base nos seus justos valores.

No caso da aquisição de um grupo de ativos, o § 9 da SFAS 142 estabelece que o custo de um grupo de ativos adquiridos em uma transação que não seja uma concentração de atividades empresariais deve ser alocado aos ativos individuais adquiridos com base nos seus justos valores relativos e não darão origem ao *goodwill*.

Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais

A SFAS 142 refere no § 9 que os ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais são inicialmente reconhecidos e mensurados de acordo com a SFAS 141.

De acordo com o § 6 da SFAS 141 “Uma entidade deve contabilizar cada concentração de atividades empresariais ao método de compra”. O § 7 da mesma norma refere que a aplicação do método de compra requer:

- a. Identificar o adquirente;
- b. Determinação da data de aquisição;
- c. Reconhecer e mensurar os ativos identificáveis adquiridos, os passivos e qualquer participação não controlada na adquirida;
- d. Reconhecer e mensurar o goodwill ou o ganho de uma compra barata.

Relativamente aos requisitos para o reconhecimento, segundo a norma apenas os ativos intangíveis identificáveis são reconhecidos e contabilizados independentemente do *goodwill*, pelo que a empresa adquirente deve avaliar a identificabilidade dos mesmos, para tal o § 13 refere que os mesmos devem corresponder à definição de ativo. O § 3 da SFAS 141 refere que um *ativo é identificável* se:

- 1) É separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado, um ativo ou passivo identificável, se a entidade pretende fazê-lo; ou
- 2) Decorre de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de os direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações

Deste modo o ativo intangível será reconhecido separadamente do *goodwill* numa concentração de atividades empresarias, quando o mesmo atender os seguintes critérios: legal ou contratual ou o critério da separabilidade.

Critério legal ou contratual – um ativo intangível será reconhecido separadamente do *goodwill* se surgir através de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis do negócio ou de outros direitos e obrigações.

Critério da separabilidade – se o ativo intangível não surgir de um direito contratual ou legal, o mesmo deverá ser reconhecido como um ativo separadamente do *goodwill*,

somente se for separável, ou seja, puder ser separado ou dividido da entidade adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado.

A SFAS 142 refere em B36 que os critérios contratual e legal e o da separabilidade são a base para distinguir entre o *goodwill* adquirido em operações de concentração de atividades empresariais e não são aplicáveis às outras transações em que os ativos intangíveis são adquiridos (porque o *goodwill* surge apenas em concentrações de atividades empresariais ou em transações representadas como concentrações de atividades empresariais). O mesmo ponto conclui que estes critérios podem constituir uma base útil para distinguir entre diferentes tipos de ativos intangíveis reconhecidos e que são adquiridos em outras transações aumentando assim a utilidade das decisões tomadas com base nas demonstrações financeiras.

Segundo Sacui e Szatmary (2015), presume-se que todos os ativos intangíveis identificáveis são mensuráveis de forma fiável e devem ser reconhecidos e mensurados separadamente ao justo valor na data de aquisição. Se os critérios de reconhecimento não forem cumpridos, os intangíveis adquiridos serão subsumidos no *goodwill*.

Ativos intangíveis desenvolvidos internamente

De acordo com o § 10 da SFAS 142, os custos do desenvolvimento interno, manutenção ou restauração dos ativos intangíveis, não especificamente identificáveis (incluindo o *goodwill*), que tenham vidas úteis indefinidas, ou aqueles que sejam inerentes à continuidade do negócio e relacionados com uma entidade como um todo, devem ser reconhecidos como um gasto quando incorrido.

Apresentação das ativos intangíveis nas demonstrações financeiras

De acordo com o § 42, todos os ativos intangíveis serão no mínimo agregados e apresentados como um item em linha separada no balanço patrimonial. Contudo esta exigência não se opõe à apresentação de ativos intangíveis individuais ou classes de ativos em linhas separadas. As despesas com amortizações e perdas por imparidade dos ativos intangíveis será apresentada na demonstração de resultados, dentro do item operações em continuidade de forma apropriada para cada unidade.

Segundo o § 43, o valor agregado do *goodwill* deverá ser apresentado numa linha separada no balanço patrimonial. As perdas por imparidade devem ser apresentadas em

linha separada antes do subtotal relativo a receitas de operações em andamento, a menos que essas perdas estejam relacionadas com operações já descontinuadas.

1) Mensuração subsequente

Tratamento contabilístico

Nesta norma o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis é abordado nos § 11 a 17 da SFAS 142

O § 11 estabelece que “para a entidade que relata, a contabilização de um ativo intangível reconhecido baseia-se na sua vida útil”. O mesmo parágrafo refere ainda que “um ativo intangível com vida útil finita é amortizado; um ativo intangível com vida útil indefinida não é amortizado”.

A vida útil de um ativo intangível, para a entidade, é definida como sendo “o período durante o qual o ativo deve contribuir direta ou indiretamente para os fluxos de caixa futuros dessa entidade”. Para estimar a vida útil de um ativo intangível uma entidade deve basear-se na análise de determinados fatores nomeadamente:

- a. O uso esperado do ativo pela entidade;
- b. A vida útil esperada de outro ativo ou grupo de ativos com os quais a vida útil do ativo intangível pode se relacionar;
- c. Quaisquer disposições legais, regulamentares ou contratuais que possam limitar a vida útil;
- d. Quaisquer disposições legais, regulamentares ou contratuais que permitam a renovação ou extensão da vida legal ou contratual do ativo sem custo substancial (desde que haja evidência para apoiar a renovação ou extensão e renovação ou extensão pode ser realizada sem modificações materiais dos termos e condições existentes);
- e. Os efeitos da obsolescência, da demanda, da concorrência e de outros fatores econômicos (tais como a estabilidade da indústria, os avanços tecnológicos conhecidos, a ação legislativa que resulta em um ambiente regulatório incerto ou em mudança e as mudanças esperadas nos canais de distribuição).

f. O nível de despesas de manutenção necessárias para obter os fluxos de caixa futuros esperados do ativo (por exemplo, um nível material de manutenção requerida em relação ao valor contábilístico do ativo pode sugerir uma vida útil muito limitada).

(SFAS 142, §11)

A norma refere ainda neste parágrafo que “se nenhum fator legal, regulatório, contratual, competitivo, econômico ou outros limitam a vida útil de um ativo intangível, para a entidade que relata, a vida útil do ativo será considerada indefinida. O termo indefinido não significa infinito”. (SFAS 142, §11). Em B45, a norma refere que a vida útil de um ativo intangível é indefinida se essa vida útil se estender além do horizonte previsível, ou seja, não há limite previsível no tempo em que se espera que contribua para os fluxos de caixa da entidade relatora.

Com relação à vida útil dos ativos intangíveis baseados em direitos legais é limitada pela duração desses direitos legais, não podendo ultrapassar o prazo desses direitos. Para a determinação da vida útil desses ativos intangíveis deve considerar-se os períodos que os mesmos contribuem para os fluxos de caixa, que estão sujeitos a expiração dos direitos legais.

“Quando os avaliadores determinam a vida útil de um ativo intangível, eles deveriam considerar tanto os fatores contratuais quanto os econômicos, incluindo expectativa de demanda pela tecnologia, risco de obsolescência, ciclo operacional e o impacto na competitividade.” (Eggleston ,2002 *apud* Santos e Schmidt, 2003:11)

Ativos intangíveis sujeitos a amortização

A situação dos ativos intangíveis sujeitos a amortização é abordada na norma nos §§ 12-14

O § 12 estabelece que:

- O ativo intangível será amortizado durante a sua vida útil, pela entidade que relata, a menos que essa vida útil seja determinada como indefinida.

- No caso de o ativo intangível ter uma vida útil finita, mas não for conhecida a extensão exata dessa vida, o ativo intangível será amortizado pela melhor estimativa da sua vida útil.

- Quanto ao método de amortização deverá refletir o modelo no qual os benefícios económicos do ativo intangível serão consumidos ou utilizados de outra forma. Se esse padrão não poder ser determinado com fiabilidade, deve ser utilizado o método da linha reta.

- Um ativo intangível não deve ser baixado ou registado como custo no período de aquisição, a menos que esteja em imparidade durante esse período.

O valor a amortizar de um ativo intangível deverá ser “o valor inicialmente atribuído a esse ativo menos qualquer valor residual.” (§13). O mesmo parágrafo refere que o valor residual de um ativo intangível deve ser considerado zero, a menos que no final da sua vida útil, se espere que o ativo continue a ter uma vida útil para outra entidade e:

a) a entidade que relata tem um compromisso de terceiros para a compra desse ativo no fim da sua vida útil; ou

b) o valor residual pode ser determinado por referência a uma transação de troca num mercado existente para esse ativo e se espera que esse mercado exista no final da vida útil desse ativo.

O § 14 refere a necessidade de a entidade, em cada período de relato avaliar a vida útil remanescente de um ativo intangível que está a ser amortizado, para determinar se ocorreram eventos e circunstâncias que justificam uma revisão do período de amortização remanescente.

O mesmo parágrafo estabelece que se a estimativa da vida útil remanescente de um ativo intangível for alterada, o valor contabilístico do ativo intangível será amortizado prospetivamente sobre a vida útil remanescente. Se um ativo intangível que está ser amortizado, e subsequentemente for determinado que sua vida útil é indefinida, o ativo deve ser testado quanto à imparidade de acordo com o parágrafo 17. Esse ativo intangível deixará de ser amortizado e será contabilizado da mesma forma que outros ativos intangíveis que não estão sujeitos à amortização.

O reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade – a imparidade de um ativo intangível sujeito a amortização deve ser revista de acordo com a SFAS 121, aplicando-se os critérios de reconhecimento e mensuração referido nos parágrafos 4 a 11 desta norma. (§ 15) . O mesmo § refere que de acordo com o SFAS 121 uma perda por imparidade deve ser reconhecida se o valor contabilístico de um ativo intangível não for recuperável e exceder o seu justo valor. Após o reconhecimento da perda por imparidade a quantia escriturada ajustada do ativo intangível deve ser a sua nova base contabilística. É proibida a reversão subsequente de uma perda por imparidade anteriormente reconhecida.

Ativos intangíveis não sujeitos a amortização

Os §§16 e 17 do SFAS 142 abordam a contabilização dos ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas:

O § 16 estabelece que:

- Se um ativo intangível for determinado como tendo uma vida útil indefinida, o mesmo não será amortizado até que a sua vida útil seja determinada como não mais indefinida.

- Uma entidade deve avaliar a vida útil remanescente de um ativo intangível que não está a ser amortizado em cada período de relato para determinar se eventos e circunstâncias continuam a suportar uma vida útil indefinida.

- Se um ativo intangível que não está a ser amortizado for subsequentemente determinado como tendo uma vida útil finita, o ativo deve ser testado por imparidade de acordo com o parágrafo 17. Esse ativo intangível será então amortizado proporcionalmente à sua vida útil remanescente estimada e contabilizado da mesma forma que os demais ativos intangíveis que são sujeitos a amortização.

O § 17 aborda o *reconhecimento e a mensuração de uma perda por imparidade* de um ativo intangível não sujeito à amortização referindo que o mesmo deve ser sujeito a um teste de imparidade anualmente ou com mais frequência se eventos ou mudança nas circunstâncias indicarem que o ativo deve estar em imparidade.

De acordo com aquele parágrafo o teste de imparidade, deve consistir na comparação do justo valor de um ativo intangível e a sua quantia escriturada. Se o valor contabilístico de um ativo intangível exceder o seu justo valor, uma perda por imparidade será reconhecida no valor igual a esse excesso. Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, a quantia escriturada ajustada do ativo intangível deve ser a sua nova base contabilística. O mesmo parágrafo proíbe a reversão subsequente de uma perda por imparidade previamente reconhecida.

Contabilização do goodwill

Os §§ 18 a 40 da SFAS 142 abordam o tratamento contabilístico do *goodwill*.

De acordo com o § 18 o *goodwill* não será amortizado e deverá ser testado quanto a imparidade ao nível da unidade que relata. A imparidade é “a condição que existe quando a quantia escriturada do *goodwill* excede o seu justo valor implícito”. Este parágrafo faz referência a duas etapas abordadas nos §§ 19-22 sobre o teste de imparidade e que deve ser utilizado para identificar a imparidade potencial do *goodwill* e para medir o montante de uma perda por imparidade do *goodwill* a ser reconhecida (se houver).

Para o *reconhecimento e mensuração das perdas por imparidade do goodwill* seguem-se as seguintes etapas de acordo com os §§19 e 20:

A primeira etapa compara o justo valor de uma unidade que relata com a sua quantia escriturada incluindo o *goodwill*. Se o justo valor da entidade for maior que o valor contabilístico incluindo o *goodwill*, não há necessidade de efetuar a segunda etapa. Caso contrário será utilizado a segunda etapa do teste de imparidade do *goodwill* que envolve uma comparação do justo valor implícito do *goodwill* da unidade que relata com o valor contabilístico desse *goodwill* e verificada a diferença, se houver. Dessa forma, a perda por imparidade é igual ao valor da diferença entre o justo valor do *goodwill* e o seu valor contabilístico.

Segundo o §22, no caso de a segunda etapa do teste de imparidade do *goodwill* não estar concluída no momento da emissão das demonstrações financeiras e for provável que uma perda por imparidade do *goodwill* possa ser razoavelmente estimada, a melhor

estimativa dessa perda por imparidade deverá ser reconhecida nas demonstrações financeiras.

A mensuração do *goodwill* §23

- O justo valor de um ativo (ou passivo) é o valor pelo qual esse ativo (ou passivo) poderia ser comprado (ou incorrido) ou vendido (ou liquidado) em uma transação corrente entre partes dispostas, isto é, exceto em uma venda forçada ou liquidação. Assim, o valor justo de uma unidade que relata refere-se ao valor pelo qual a unidade como um todo poderia ser comprada ou vendida em uma transação corrente entre partes dispostas a realizá-la.

Este §23 refere ainda que a cotação do preço de compra num mercado regular é a melhor evidência do justo valor e será usada como base de mensuração, se disponível. Contudo, se a cotação do preço de mercado não estiver disponível, a estimativa do justo valor será baseada na melhor informação disponível, incluindo preços de ativos e passivos similares e o resultado do uso de outras técnicas de avaliação, tais como o fluxo de caixa descontado, embora a objetividade seja o elemento indispensável na previsão dos valores a serem mensurados.

De acordo com os §§ 26 e 27 os testes de imparidade do *goodwill* de uma unidade que relata devem ser feitos anualmente e em qualquer período do ano fiscal se ocorrerem eventos ou circunstâncias (referidas no § 28). Entretanto, se não houver mudanças significativas nos ativos ou se o mais recente teste tiver resultado em um valor muito acima do valor contabilístico, com significativa margem, ou se, a partir de análises de eventos e circunstâncias ocorridas desde o último teste, houver a indicação de que o valor do ativo provavelmente não variou significativamente, o teste pode deixar de ser feito em determinado ano.

O § 28 refere que o teste de imparidade do *goodwill* de uma unidade que relata deverá ser feito com frequência menor que um ano se ocorrer um evento ou se as circunstâncias mudarem, o que provavelmente reduziria o justo valor de uma unidade que relata abaixo do seu valor contabilístico.

Tais eventos ou circunstâncias podem ser por exemplo: a) Uma mudança adversa significativa em fatores legais ou no clima de negócios; b) Uma ação adversa ou

avaliação por um regulador; c) Concorrência imprevista; d) Perda de pessoal chave; e). Uma expectativa mais provável do que não é que uma unidade de relato ou uma parcela significativa de uma unidade de relato será vendida ou de outra forma descartada; etc.

4.3.4. Tipos de ativos intangíveis

O SFAS 141 enumera exemplos de ativos intangíveis que satisfazem os critérios para o reconhecimento separadamente do *goodwill*. De acordo com a norma são cinco as principais categorias de ativos intangíveis: os relacionados com o marketing, os relacionados com os clientes, os relacionados com artes, os baseados em contratos e os baseados em tecnologia.

4.3.4.1- Ativos intangíveis baseados em tecnologia – ativos relacionados com inovações ou avanços tecnológicos. De acordo com Santos (2006) os benefícios económicos futuros desses ativos são protegidos por direitos legais. São exemplos deste tipo de ativos os seguintes: Tecnologias patenteadas, tecnologias não patenteadas, *software* e bases de dados informáticos, segredos comerciais, etc.

4.3.4.2- Ativos intangíveis baseados em contratos - referem-se ao valor dos direitos que surgem a partir de contratos. Exemplos deste tipo de ativos intangíveis: licenças, contratos de publicidade, contratos de fornecimento, contratos de arrendamento, licenças de construção, contratos de franquia, contratos de trabalho, etc.

4.3.4.3-Ativos intangíveis relacionados com o cliente - segundo Santos (2006) resultam especificamente das relações com clientes das empresas, incluindo as informações acerca dos mesmos. São exemplos deste tipo de intangíveis os seguintes: listas de clientes, pedidos ou atrasos de produção, contratos com clientes e relacionamentos relacionados com o cliente, relacionamento não-contratual com o cliente, etc.;

4.3.4.4 - Ativos intangíveis relacionados ao marketing – são exemplos deste tipo de ativos: os nomes comerciais, marcas de serviço, marcas coletivas, marcas de certificação, nomes de domínio da Internet, etc.

4.3.4.5 - Ativos intangíveis relacionados à arte – de acordo com Santos (2006), decorrem da criação artística que origina direitos do autor, são, portanto, ativos que surgem de direitos contratuais ou de direitos legais. Exemplos destes ativos: jogos,

óperas e balés, livros, revistas, direitos musicais, fotos e fotografias, material de vídeo e audiovisual etc.

4.3.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis nos Estados Unidos

Relativamente aos ativos intangíveis nos Estados Unidos vigoram dois normativos que estão diretamente ligados, SFAS 141 e 142. Os mesmos seguem a linha do FASB nos objetivos e âmbito, relativamente ao tratamento dos ativos intangíveis e vão também de encontro com as regras internacionais. Pela revisão feita pôde-se identificar a forma como os ativos intangíveis são tratados nomeadamente no que diz respeito ao seu reconhecimento inicial, mensuração inicial e subsequente, contabilização e o relato financeiro.

4.4. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis nas Normas Internacionais de Contabilidade

4.4.1. Caracterização do normativo

As normas internacionais de contabilidade (NIC), são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados e revistos pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*¹² – Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

Por normas internacionais de contabilidade entende-se: i) as *International Accounting Standards*, - IAS (normas internacionais de contabilidade –NIC; ii) as *International Financial Reporting Standards*, IFRS (normas internacionais de informação financeira NIIF); iii) as interpretações conexas (interpretações do SIC-IFRIC). (Antão *at.al.* 2015: 14)

A temática dos ativos intangíveis nas normas internacionais de contabilidade é regida pela NIC 38 – *Ativos Intangíveis*, que foi emitida em 1998, e revista em março de 2004. Visa a harmonização no tratamento dos intangíveis de modo a tornar claro e uniforme o entendimento sobre estes ativos. Para o caso específico de ativos intangíveis em

¹² “O IASB é um organismo normalizador independente da área da contabilidade, está domiciliado em Londres e é financiado de maneira privada. Os membros do Board são provenientes de nove países e são detentores de um leque especificado de experiências profissionais. O objetivo do IASB é desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contabilísticas de elevada qualidade, compreensíveis e aplicáveis, que proporcionem uma informação transparente e comparável por via das demonstrações financeiras.” (Borges *at.al.*, 2010: 184)

concentrações de atividades empresariais o normativo é a IFRS 3- *Business Combination* - (Concentrações de atividades Empresariais)

Objetivo e âmbito

O § 1 da NIC 38 refere que o objetivo da norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos intangíveis que não são especificamente tratados noutras normas. Esta norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, critérios específicos forem satisfeitos. A norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

Quanto ao seu âmbito (§ 2) a norma aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

- a) Ativos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma.
- b) Ativos financeiros, tal como definidos na IAS 32 – *Instrumentos Financeiros: apresentação*;
- c) Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*)
- d) Dispendios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Para os casos de tratamentos específicos de outros ativos intangíveis cuja contabilização é prevista noutra norma, a NIC 38 não se aplica, tal é o caso dos ativos intangíveis detidos por uma entidade para a venda no decurso ordinário da atividade empresarial, Ativos por impostos diferidos; Locações que estejam dentro do âmbito da NIC 17 – *Locações*; Ativos provenientes de benefícios de empregados; Ativos financeiros tal como os definidos na NIC 32, bem como os tratados na NIC 28, o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais é tratado na IFRS 3.

Relativamente ao conteúdo da IAS 38 – Ativos intangíveis, não existem diferenças substanciais face à NCRF 6 - Ativos intangíveis, normativo adotado em Portugal uma vez que a NCRF 6 adotou todos os preceitos e quadro conceitual preconizados na NIC 38, compreendendo igualmente as alterações subsequentes a essa norma e interpretações conexas, e as futuras normas e interpretações conexas, emitidas ou adotadas pelo IASB.

Uma vez que se assiste a uma convergência dos dois normativos, com exceção da contabilização dos ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, vai-se apenas destacar algumas questões relativas aos pontos revistos na NCRF 6 e, para se evitar redundâncias, os desenvolvimentos feitos na revisão da NCRF 6 (no normativo Português) em cada um dos pontos, servem para o caso da NIC 38.

4.4.2. Reconhecimento dos ativos intangíveis de acordo com as NIC

Nas NIC, o ativo intangível é definido como: “um ativo não monetário identificável sem substância física” (§ 8 da NIC 38).

O § 18 da NIC 38 estabelece que o reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz: a) A definição de um ativo intangível (ver parágrafos 8 a 17); e b) Os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21 a 23).

Estes requisitos aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

De acordo com o § 10 da norma, para satisfazer a definição de ativo intangível um item deve obedecer à identificabilidade, controlo sobre o recurso e à existência de benefícios económicos futuros. O mesmo parágrafo prescreve que: “se um item que esteja no âmbito da Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido” (NIC 38: §10). No caso de o item ser adquirido numa concentração de atividades empresariais, faz parte do *goodwill*¹³ reconhecido à data da aquisição.

Os **requisitos** relativos à identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros, são apresentados nos §§ 11 e 12, 13 a 17 da norma:

De acordo com o § 11, a definição de um ativo intangível exige que o mesmo seja identificável para o distinguir do *goodwill*. O § 12 refere que um ativo é identificável se:

¹³ De acordo com o parágrafo 68 alínea b) “o dispêndio (incluído no custo da concentração de atividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao *Goodwill* à data de aquisição”. Refere ainda que o tratamento do mesmo é feito na IFRS 3 – Concentrações de Atividades Empresariais.

- a) For separável, i.e. capaz, de ser separado ou dividido da entidade, vendido transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou.
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo

O controlo é abordado nos §§ 13 a 16

- § 13 – “Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios”. De acordo com a norma, a capacidade de a entidade controlar os benefícios económicos futuros de um intangível tem raízes nos direitos legais que sejam de cumprimento forçado por um tribunal e que a ausência de direitos legais torna mais difícil demonstrar o controlo sobre o ativo. Mas o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo, uma vez que a entidade pode controlar de uma outra maneira os benefícios futuros.

Outras formas de uma entidade poder controlar benefícios económicos futuros de um intangível, tais como os conhecimentos técnicos e de mercado podem dar lugar a benefícios económicos futuros. (§ 14 a 16)

Benefícios económicos futuros:

- § 17 – Os benefícios económicos futuros que fluam de um ativo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

4.4.2.1 - Critérios de Reconhecimento

Os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis são apresentados nos §§ 21 a 23:

- § 21 – “Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- c) For provável que benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e
- d) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado. ”
- § 22 – “Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e sustentáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do ativo. ”
- § 23 – “Uma entidade usa o seu juízo de valor para avaliar o grau de incerteza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do ativo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa. ”

4.4.3. Mensuração dos ativos intangíveis de acordo com as NIC

1) Mensuração inicial

De acordo com o §24 da IAS 38 “um ativo deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo”.

Os elementos do ativo intangível podem ser adquiridos de fonte externa ou resultarem de produção própria. A norma identifica os critérios de reconhecimento de um item como ativo intangível e prescreve também a aplicação dos critérios de reconhecimento a determinados casos particulares como: Ativos intangíveis adquiridos separadamente (§ 25 a 32); Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais (§ 33 a 43); Ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio de entidades públicas (§42); Trocas de ativos intangíveis (§ 43 a 45); *Goodwill* gerado internamente (§ 46 a 48); Ativos intangíveis gerados internamente (§49 a 65).

Aquisição separada

De acordo com o § 25 da norma, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível, reflete as expectativas acerca da probabilidade de que benefícios económicos futuros esperados, incorporados no ativo fluam para a empresa, ou seja, “o efeito da probabilidade é refletido no custo do ativo. Assim o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21 a) é sempre considerado

como estando satisfeito para ativos intangíveis adquiridos separadamente” (NIC 38, §25).

A norma refere ainda no § 26 que o custo de um ativo intangível adquirido separadamente, corresponde à retribuição da compra, seja na forma de dinheiro ou ativos monetários. E o mesmo pode ser normalmente mensurado com fiabilidade.

O § 27 refere-se à composição do custo de um ativo intangível adquirido separadamente:

- a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; b) qualquer custo diretamente atribuível, de preparação do ativo para o seu uso pretendido.

Os §§ 28 e 29 definem respetivamente o conjunto de custos que devem incluir o custo de aquisição (custos diretamente atribuíveis) e os que não devem ser incluídos (dispêndios que não fazem parte do custo).

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária para ser capaz de funcionar de forma pretendida. (IAS 38, § 30). Este parágrafo refere ainda que existem outros custos incluídos na utilização ou reinstalação de um ativo intangível e que não são incluídos na sua quantia escriturada, designadamente: a) Custos incorridos enquanto um ativo capaz de funcionar de forma pretendida ainda esteja em uso; b) Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do ativo.

Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais

O § 33 refere que de acordo com a IFRS 3 – Concentrações de Atividades Empresariais, o custo de um ativo intangível adquirido numa concentração de atividades empresariais, é o seu justo valor à data da aquisição.

Para os ativos intangíveis adquiridos em concentrações de atividades empresariais, satisfazem sempre o critério do reconhecimento da probabilidade prescrito no § 21 a), ou seja, a probabilidade de que benefícios económicos futuros incorporados no ativo fluam para a entidade.

O § 34 refere que de acordo com esta norma e com a IFRS 3:

- A entidade adquirente reconhece na data de aquisição, separadamente do *goodwill*, um ativo intangível da adquirida se o justo valor do ativo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes de concentração de atividades empresariais.
- Isto significa que o adquirente reconhece como um ativo, separadamente do *goodwill* um projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de ativo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado.

Goodwill gerado internamente

De acordo com § 46 o *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo. O § 47 refere que:

- Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como, como contribuindo para o *goodwill* gerado internamente. O *goodwill* gerado internamente não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável.

Ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio governamental

- O § 44 prescreve que em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio de uma entidade pública. Isto pode acontecer quando uma entidade pública transferir ou imputar a uma entidade ativos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos.

Trocas de ativos intangíveis

Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um ativo ou outros ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. O custo de tal ativo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que a transação da

troca careça de substância comercial ou, nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. Nestes casos, o custo do ativo adquirido é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido. (NIC 38, § 45).

Ativos intangíveis gerados internamente

Relativamente a estes ativos o § 51 da NIC 38 refere-se à dificuldade de avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento por causa de problemas em:

- c) Identificar se e quando existe um ativo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados, e
- d) Determinar fiavelmente o custo do ativo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um ativo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia a dia.

Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, o § 52 da norma refere que uma entidade classifica a formação do ativo em: a) uma fase de pesquisa; e b) uma fase de desenvolvimento. O mesmo parágrafo refere ainda que, embora os termos “pesquisa” e “desenvolvimento” estejam definidos, os termos “fase de pesquisa” e “fase de desenvolvimento” têm um sentido mais amplo para o âmbito da norma.

O § 53 estabelece que “se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projeto interno para criar um ativo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projeto como se fosse incorrido somente na fase de pesquisa”.

Fase de pesquisa – relativamente à esta fase o § 54 da norma refere que nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido. Devendo este ser reconhecido como um gasto quando for incorrido. Nesta fase a entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando incorrido. (§ 55, NIC 38).

Fase de desenvolvimento – De acordo com o § 57 da norma, um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou fase de desenvolvimento de um projeto interno)

deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

- g) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para o uso ou venda;
- h) A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- i) A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- j) A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível, ou se for para ser usado internamente a utilidade do ativo intangível;
- k) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;
- l) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Segundo a norma, sendo a fase de desenvolvimento mais avançada do que a de pesquisa, “na fase de desenvolvimento de um projeto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que o ativo gerará prováveis benefícios económicos futuros.” (NIC 38, § 58).

Custo de um ativo gerado internamente - a quantia a reconhecer será o seu custo de produção, “... para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o ativo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21,22 e 57” (NIC 38, § 65). O parágrafo 71 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como gasto.

Reconhecimento de um gasto

O dispêndio com um ativo intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um ativo em data posterior.

2) Mensuração subsequente

O § 72 refere que após o reconhecimento dos ativos intangíveis “uma entidade deve escolher ou o modelo do custo do parágrafo 74 ou o modelo de revalorização do parágrafo 75 como sua política contabilística”. Se um ativo intangível for contabilizado

usando o modelo de revalorização todos os outros ativos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado ativo para esses ativos.

- **Modelo do Custo** – “após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas” (NIC 38, § 74).
- **Modelo de revalorização** - o modelo de revalorização implica determinar o justo valor do ativo à data da revalorização. O § 73 da norma, prescreve que após o reconhecimento o ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada que seja o seu justo valor à data de revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. O mesmo parágrafo refere ainda que o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo.
- **Tratamento contabilístico** – uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida.

De acordo com o § 89, a contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil. O ativo intangível com uma vida útil finita é amortizado (ver §§ 97 – 106), e um ativo intangível com vida útil indefinida não o é (ver §§ 107-110). O § 91 refere que o termo “indefinida” não significa “infinita”

Ativos intangíveis com vidas úteis finitas

Período e método de amortização – De acordo com o § 97, para o caso dos ativos intangíveis com vida útil finita, a quantia depreciável deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para o uso e deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre o ativo classificado como detido para a venda de acordo com a IFRS 5 e a data em que o ativo for desreconhecido. O método de amortização usado deve refletir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade e, no caso de não ser possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha reta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos a menos que a norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro ativo.

O § 98 prevê a utilização de vários métodos de amortização que incluem o método da linha reta, o método degressivo e o método das unidades de produção. Os mesmos são selecionados na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo. O § 104 refere que o período e o método de amortização de um ativo intangível com vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro.

Ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

O § 107 estabelece que um ativo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado. O § 108 refere que de acordo com a NIC 36, a uma entidade é exigido que teste a imparidade de um ativo intangível com uma vida indefinida, comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada anualmente e sempre que haja uma indicação de que o ativo intangível pode estar com imparidade.

Sobre a revisão da avaliação da vida útil, o § 109 refere que um ativo intangível que não esteja a ser amortizado, a mesma deve ser revista a cada período para determinar se acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de uma vida útil indefinida para esse ativo.

Quanto à contabilização do *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais a IFRS 3 estabelece que o mesmo não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto à imparidade anualmente ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade.

3) Desreconhecimento

De acordo com o § 112 os ativos intangíveis são desreconhecidos no momento da alienação, ou quando não se espera benefícios económicos do seu uso ou alienação. O § 109 refere que o ganho ou perda decorrente da retirada de um ativo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do ativo. Deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos quando o ativo for desreconhecido (a menos que a NIC 17 o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como réditos.

4.4.5. Conclusões sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis nas NIC

Pode-se concluir que por se tratarem de normas com carácter internacional, as NIC servem de base para os outros normativos que procuram adaptar-se o melhor possível a elas, para permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras, elaboradas em qualquer parte do mundo, indo de encontro às necessidades de informação num ambiente de globalização que se vive atualmente.

Tal situação, embora se verifique em todos os normativos que foram estudados, destaca-se mais no normativo Português que no âmbito do SNC adotou todos os preceitos e quadro conceituais preconizados na NIC 38, pelo que verifica-se que os desenvolvimentos feitos no normativo Português com algumas exceções são os mesmos para as NIC.

5. ANÁLISE COMPARADA DO TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS INTANGÍVEIS NOS NORMATIVOS EM ESTUDO

Conforme foi referido no capítulo anterior este capítulo constitui a segunda parte do estudo comparado sobre o tratamento contabilístico dos intangíveis, e o objetivo é fazer a análise comparativa entre os normativos e procurar detectar diferenças.

Da revisão efetuada aos normativos contabilísticos sobre ativos intangíveis, em estudo, nota-se que embora de forma geral existe muita similaridade entre eles, tanto no que diz respeito aos objetivos dos normativos, como no conteúdo dos mesmos, ainda assim existem algumas diferenças.

5.1 – Objetivo e Âmbito dos Normativos

Relativamente ao objetivo e âmbito dos normativos em estudo, com exceção de Angola que não tem uma norma específica que trata dos ativos intangíveis, embora exista no PGC a conta 12- Imobilizações Incorpóreas e respetivas notas que tratam de situações relacionadas com os mesmos, Portugal, Estados Unidos e as Normas Internacionais de Contabilidade, têm normativos sobre o tratamento dos ativos intangíveis com objetivos e âmbito bem definidos.

A tabela a seguir faz a análise comparativa do objetivo e o âmbito dos normativos em estudo:

Tabela nº 5.1 - Análise comparativa - Objetivo e âmbito dos normativos

Tópico	PGC	NCRF 6	SFAS 141/ 142	NIC 38
OBJECTIVO	Nada consta	Prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas (§1)	Prescrever o tratamento contabilístico e o relato financeiro dos ativos intangíveis adquiridos individualmente ou com um grupo de outros ativos (mas não aqueles adquiridos numa combinação de negócios) na aquisição” (§ 1)	Prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas (§1)

ÂMBITO	Nada consta	<p>Aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:</p> <p>a. Ativos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;</p> <p>b. Ativos financeiros, tal como definidos na NCRF27-instrumentos financeiros;</p> <p>c.Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação NCRF 16;</p> <p>d. Dispêndios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. (§2)</p> <p>No caso de uma outra norma prescrever a contabilização de um tipo específico de ativo intangível a entidade aplica essa norma em vez desta. (§3). Destaca-se o caso do <i>goodwill</i> adquirido em concentração de atividades empresariais, tratado de acordo com NCRF 14.</p>	<p>Aplica-se ao reconhecimento inicial e mensuração dos ativos intangíveis adquiridos individualmente ou com um grupo de outros ativos (mas não aqueles adquiridos numa combinação de negócios)</p> <p>Os ativos intangíveis adquiridos em concentrações de atividades empresariais são tratados na SFAS 141, destaca-se o caso do <i>goodwill</i> adquirido neste tipo de concentrações.</p>	<p>Aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:</p> <p>a. Ativos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;</p> <p>b. Ativos financeiros, tal como definidos na NIC 32-instrumentos financeiros;</p> <p>c.Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação IFRS 6;</p> <p>d. Dispêndios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos (§2)</p> <p>No caso de uma outra norma prescrever a contabilização de um tipo específico de ativo intangível a entidade aplica essa norma em vez desta. (§3). Destaca-se o caso do <i>goodwill</i> adquirido em concentração de atividades empresariais, tratado de acordo com IFRS 3.</p>
--------	-------------	--	---	---

Fonte: elaboração própria com base nos normativos em estudo

5.2- Conceito e Reconhecimento dos Ativos Intangíveis nos Normativos em Estudo

Relativamente ao conceito, existe diferença na designação, uma vez que o normativo Angolano utiliza a expressão imobilizações incorpóreas ao contrário dos outros normativos, que designam ativos intangíveis. Embora o PGC não apresente propriamente uma definição de ativo intangível, mas se tiver em conta a forte ligação que existe entre o reconhecimento e a definição do ativo intangível, na sua essência as imobilizações incorpóreas, vão de encontro com a definição constante dos outros normativos.

Quanto ao reconhecimento os normativos são convergentes no que diz respeito às condições para satisfazer a definição de ativo intangível, bem como os requisitos para o seu reconhecimento, nomeadamente a identificabilidade, o controlo sobre o recurso, a

existência de benefícios económicos futuros e que o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Em relação aos ativos intangíveis que devem ser reconhecidos no balanço distingue-se entre ativos adquiridos e ativos gerados internamente. Quanto aos ativos adquiridos em todos os normativos são reconhecidos no balanço. Já para os ativos gerados internamente, destaca-se a pesquisa e desenvolvimento, todos os normativos capitalizam apenas os ativos intangíveis resultantes da fase de desenvolvimento, desde que satisfaçam os requisitos para reconhecimento estabelecidos nos normativos, note-se que o *goodwill* (designado no PGC por *Trespases*) gerado internamente não é reconhecido em nenhum dos normativos. O PGC, ao contrário dos outros normativos, capitaliza também as despesas de constituição e expansão.

A tabela a seguir apresenta de forma resumida os aspetos essenciais sobre o conceito e reconhecimento dos ativos intangíveis nos normativos em estudo:

Tabela nº 5.2 - Análise comparativa - Conceito e Reconhecimento dos Ativos Intangíveis

Tópico	PGC	NCRF 6	SFAS 141/SFAS142	NIC 38
CONCEITO	Imobilizações Incorpóreas – inclui os imobilizados intangíveis, englobando nomeadamente, direitos diversos, despesas de constituição, arranques e expansão.	Um ativo não monetário identificável sem substância física” (§ 8 da NCRF 6)	Um ativo (excluindo o ativo financeiro) sem substância física. De acordo com esta norma, o termo ativo intangível exclui o <i>goodwill</i> .	Um ativo não monetário identificável sem substância física” (§ 8 da NIC 38

RECONHECIMENTO	<p>São reconhecidos como imobilizações incorpóreas, os bens que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Satisfaçam as condições gerais para o seu reconhecimento como ativos; - Se destinem a ficar na posse da empresa ou a serem controlados pela entidade por um período superior a um ano; - Não se destinem a ser vendidos no decurso normal das atividades da entidade, - Sejam ativos não monetários e sem substância física. <p>Crítérios de reconhecimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - For provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade; - O ativo tenha um custo ou um valor que possa ser quantificado com fiabilidade. 	<p>Para satisfazer a definição de ativo intangível um item deve obedecer à identificabilidade, controlo sobre o recurso e à existência de benefícios económicos futuros.</p> <p>Crítérios de reconhecimento:</p> <p>“Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. For provável que benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e b. O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.” 	<p>Apenas os ativos intangíveis identificáveis são reconhecidos e contabilizados independentemente do <i>goodwill</i>.</p> <p>Crítérios de reconhecimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Atender à definição de ativo; -Poder ser mensurado com fiabilidade; -A informação sobre ele é fidedigna, verificável e neutra e é capaz de influenciar nas decisões dos usuários, <p>Para aquisição numa concentração de atividades empresariais:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o ativo intangível deve obedecer aos critérios legal ou contratual e o da separabilidade. 	<p>Para satisfazer a definição de ativo intangível um item deve obedecer à identificabilidade, controlo sobre o recurso e à existência de benefícios económicos futuros.</p> <p>Crítérios de reconhecimento:</p> <p>“Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. For provável que benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e b. O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado. ”
-----------------------	---	---	--	--

Fonte: elaboração própria, com base nos normativos em estudo.

5.3 – Mensuração dos Ativos Intangíveis nos Normativos em Estudo

O PGC utiliza a expressão valorimetria para se referir à mensuração dos ativos intangíveis conforme se utiliza nos outros normativos em estudo.

Quanto à **mensuração na data de reconhecimento**, os normativos são coincidentes, uma vez que para todos eles os ativos intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos ao custo, que se consubstancia na mensuração ao custo histórico de aquisição ou de produção. No normativo dos Estados Unidos, o reconhecimento na aquisição é feito ao justo valor

O custo de um ativo intangível pode ser obtido por: aquisição separada, por meio de subsídio do governo, por troca de ativos, ativos gerados internamente e aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais. Neste ponto, a forma como são adquiridos os ativos intangíveis, existe coincidência entre os normativos.

Para a aquisição separada os ativos intangíveis devem ser mensurados ao custo de aquisição. Neste ponto todos os normativos são coincidentes, com exceção do normativo dos Estados Unidos que utiliza o justo valor. Quanto aos ativos intangíveis adquiridos internamente a mensuração deve ser feita ao custo de produção, sendo coincidente para todos os normativos. Relativamente à aquisição por troca de ativos distintos e aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais a mensuração deve ser feita ao justo valor, havendo convergência entre os normativos. Quanto à aquisição por meio de subsídio do governo todos os normativos fazem a mensuração ao justo valor, com exceção do normativo Angolano que utiliza o custo corrente. Para troca de ativos semelhantes a mensuração é feita ao valor contabilístico dos ativos.

Os ativos intangíveis adquiridos internamente são mensurados em todos os normativos ao custo de produção.

As questões relativas aos ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais, são tratadas em normativos específicos (NCRF 14 para Portugal, IFRS 3 para as Normas Internacionais de contabilidade, e SFAS 141 para os Estados Unidos), com exceção de Angola que não tem normativo específico. A mensuração inicial destes ativos intangíveis é feita com base nos seus justos valores. Neste tipo de aquisição destaca-se o *goodwill* (designado no PGC por *Trespases*) que é reconhecido à data de aquisição como ativo separadamente dos outros ativos da adquirida desde que cumpram os requisitos para o reconhecimento.

Relativamente à **mensuração subsequente** dos ativos intangíveis todos os normativos, com exceção do SFAS 142 que utiliza o método do Justo Valor, utilizam os métodos do custo e o método de reavaliação.

Os aspetos relacionados com a mensuração inicial e subsequente dos ativos intangíveis são apresentados de forma resumida na tabela abaixo:

Tabela nº 5.3- Análise Comparativa - Mensuração dos Ativos Intangíveis

Tópico	PGC	NCRF 6	SFAS 141/142	NIC 38
MENSURAÇÃO INICIAL	<p>- Método geral é o do Custo de aquisição ou de Produção.</p> <p>Distingue-se:</p> <p>a) Aquisição no exterior:</p> <p>1. Aquisição separada= preço de compra + gastos suportados para colocar o bem em condições de funcionamento -> Método do Custo de Aquisição;</p> <p>2. Recebidos através de doação -> Método do Custo Corrente;</p> <p>3. Elemento dado em troca -> Quantia Registada do elemento dado em troca, em caso de imobilizações incorpóreas semelhantes. Justo valor para as não semelhantes.</p> <p>b) Aquisição Interna:</p> <p>-Despesas de investigação devem ser reconhecidas como custo no período em que ocorrem -> Custo de Produção</p> <p>-Despesas de desenvolvimento – reconhe-cidas como custo no período em que ocorrem, a menos que satisfaçam todas as condições definidas para poderem ser reconhecidas como ativos.</p>	<p>O Método geral a ser utilizado é o do Custo de Aquisição ou de Produção.</p> <p>Distingue-se:</p> <p>a) Aquisição Externa:</p> <p>1. Aquisição separada = preço de compra + despesas suportadas para colocar o ativo em situação de utilização -> Custo de Aquisição;</p> <p>2. Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais -> Método do Justo Valor na data de aquisição;</p> <p>3. Aquisição através de subsídio concedido pelo Estado -> Método do Justo valor;</p> <p>4. Aquisição por troca de ativos (semelhantes ou não) – Método do Justo Valor, para bens distintos e Valor Contabilístico, para bens semelhantes.</p> <p>b) Aquisição Interna:</p> <p>1. Fase de pesquisa- todos os gastos suportados nesta fase são custos do exercício-> Custo de Produção.</p> <p>2. Fase de desenvolvimento -> a partir do momento do reconhecimento como ativo, todos os gastos são capitalizáveis no balanço -> Custo de Produção.</p>	<p>Método a ser utilizado é o do justo valor ou de produção</p> <p>Distingue-se:</p> <p>a) Aquisição Externa:</p> <p>1. Aquisição separada: deve ser feita com base nos valores trocados e a mensuração baseia-se no justo valor -> Método do Justo Valor;</p> <p>2. Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais -> Método do Justo Valor na data de aquisição;</p> <p>Para todos os ativos intangíveis adquiridos devem ser inicialmente mensurados ao Justo Valor</p> <p>b) Aquisição Interna:</p> <p>Se não forem identificáveis os gastos suportados são reconhecidos como custos do exercício -> Custo de Produção.</p> <p>Para os ativos intangíveis identificáveis, reconhecidos no balanço -> Custo de produção</p>	<p>O Método geral a ser utilizado é o do Custo de Aquisição ou de Produção.</p> <p>Distingue-se:</p> <p>a) Aquisição Externa:</p> <p>1. Aquisição separada = preço de compra + despesas suportadas para colocar o ativo em situação de utilização -> Custo de Aquisição;</p> <p>2. Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais -> Método do Justo Valor na data de aquisição;</p> <p>3. Aquisição através de subsídio concedido pelo Estado -> Método do Justo valor;</p> <p>4. Aquisição por troca de ativos (semelhantes ou não) – Método do Justo Valor, para bens distintos e Valor Contabilístico, para bens semelhantes.</p> <p>b) Aquisição Interna:</p> <p>1. Fase de pesquisa- todos os gastos suportados nesta fase são custos do exercício-> Custo de Produção.</p> <p>2. Fase de desenvolvimento -> a partir do momento do reconhecimento como ativo, todos os gastos são capitalizáveis no balanço -> Custo de Produção.</p>

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE	<p>O ativo imobilizado é valorizado ao: Custo do Reconhecimento Inicial ou ao Custo Revalorizado, líquido das correspondentes amortizações;</p> <p>(o custo revalorizado tem por objetivo atualizar o valor do bem para o seu justo valor).</p>	<p>- Método do Custo:</p> <p>Ativo intangível= Custo – amortizações acumuladas - perdas de imparidade de acumuladas;</p> <p>- Método de reavaliação:</p> <p>Ativo intangível = justo valor do ativo à data da reavaliação - amortizações acumuladas - perdas de imparidade acumuladas.</p>	<p>O ativo intangível é valorizado ao:</p> <p>Valor inicialmente atribuído a esse ativo menos qualquer valor residual. Justo valor – amortizações acumuladas – perdas por imparidade</p>	<p>- Método do Custo:</p> <p>Ativo intangível= Custo – amortizações acumuladas– perdas de imparidade de acumuladas;</p> <p>-Método de reavaliação:</p> <p>Ativo intangível = justo valor do ativo à data da reavaliação - amortizações acumuladas - perdas de imparidade acumuladas.</p>
-----------------------------------	---	--	--	--

Fonte: elaboração própria com base nos normativos em estudo

5.4 – Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis

Amortizações – designam a quantificação do desgaste resultante do uso dos ativos intangíveis. Da revisão aos normativos constatou-se que em todos eles a amortização é feita com base na vida útil do bem e devem ser imputadas numa base sistemática.

Relativamente aos ativos intangíveis com vida útil finita, são amortizados em todos os normativos. Já para os ativos intangíveis com vida útil indefinida existe controvérsia uma vez que no normativo dos Estados Unidos e nas NIC não são amortizados, mas são submetidos a testes anuais de imparidade, ao contrário dos normativos Angolano e Português, em que os mesmos são amortizados.

Quanto ao período de amortização estende-se pela vida útil estimada para o bem, no caso dos ativos com vida útil finita. Para os bens com vida útil indefinida, a NCRF 6 estima um período máximo de 10 anos de amortização, já o PGC, estima um período máximo de 5 anos.

O método de amortização utilizado em todos os normativos deve refletir o modelo no qual os benefícios económicos serão consumidos ou utilizados. Não podendo ser determinado utiliza-se o método da linha reta. A NCRF 6 e IAS 38 utilizam o método da linha reta e o das unidades de produção. Todos os normativos em estudo, preveem a revisão anual do período e do método de amortização.

Os aspetos relacionados com o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis são apresentados de forma resumida no quadro abaixo:

Tabela nº 5.4- Análise comparativa - tratamento contabilístico dos ativos intangíveis

Tópico	PGC	NCRF 6	SFAS 141/142	NIC 38
AMORTIZAÇÕES – VIDA ÚTIL	<p>As amortizações podem ter duas vertentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Amortizações sistemáticas baseadas na vida útil do bem - apenas para bens depreciáveis. -Amortizações extraordinárias destinadas a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável. 	<p>A amortização baseia-se na vida útil do bem, e deve ser imputada numa base sistemática.</p> <p>Distingue ativos com:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Vida útil finita- amortizados de acordo com a estimativa de vida útil. - Vida útil indefinida – deve ser amortizado no período máximo de 10 anos. 	<p>A amortização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil.</p> <p>Distingue ativos com:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Vida útil finita – amortizados de acordo com a vida útil estimada. - Vida útil indefinida – não é amortizado 	<p>A amortização baseia-se na vida útil do bem, e deve ser imputada numa base sistemática.</p> <p>Distingue ativos com:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Vida útil finita- amortizados de acordo com a estimativa de vida útil. - Vida útil indefinida – não deve ser amortizado.
PERÍODO E MÉTODO DE AMORTIZAÇÃO	<p>a) Período de amortização começa quando o bem estiver disponível para o uso e cessa na data em que for desconhecido.</p> <p>Destaca-se situações particulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Trespases – o período de amortização não deve exceder cinco anos, a menos que período mais dilatado se justifique e não exceda o período de uso útil. -Despesas de investigação e desenvolvimento – o período não deve exceder cinco anos. - As amortizações extraordinárias não devem ser revertidas ainda que cessem os motivos que as originaram <p>b) Método – prevê o método das quotas constantes. Permite a utilização de outros métodos se necessário</p>	<p>1. Ativos intangíveis com vida útil finita:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Período -a amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para o uso e cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o ativo for classificado como detido para a venda e a data em que o ativo for desconhecido. b) Método - Prevê a utilização de vários métodos que incluem o da linha reta e o das unidades de produção. c) Revisão do período e do método de amortização – deve ser feita pelo menos no final de cada exercício. <p>2. Ativos intangíveis com vida útil indefinida:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Período – deve ser amortizado num período máximo de 10 anos, aplicando-se com as necessárias adaptações os critérios usados para os ativos com vida útil finita. b) Revisão da avaliação da vida útil – deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo 	<p>1. Ativos intangíveis com vida útil finita:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Método - deve refletir o modelo no qual os benefícios económicos serão consumidos ou utilizados. Não podendo ser determinado use-se o método da linha reta. <p>Revisão do período e do método de amortização - deve-se fazer a avaliação da vida útil remanescente do bem no final de cada período de relato.</p> <p>2. Ativos intangíveis com vida útil indefinida:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Período – não deve ser amortizado, até que a sua vida útil seja determinada como não mais indefinida. b) Revisão da avaliação da vida útil – deve ser revista a cada período de relato. Se fatores determinarem que a vida deixou de ser finita deve ser testado por imparidade 	<p>1. Ativos intangíveis com vida útil finita:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Período - amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para o uso e cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o ativo for classificado como detido para a venda e a data em que o ativo for desconhecido. b) Método - Prevê a utilização de vários métodos que incluem o da linha reta e o das unidades de produção. c) Revisão do período e do método de amortização – deve ser feita pelo menos no final de cada exercício. <p>2. Ativos intangíveis com vida útil indefinida:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Período – não deve ser amortizado. Deve ser testada a imparidade. b) Revisão da avaliação da vida útil – deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo

Fonte: elaboração própria com base nos normativos em estudo

5.5 - Conclusão da Análise Comparativa dos Normativos

Da análise comparativa dos diversos normativos em estudo, concluiu-se que existem muitas convergências entre os normativos. Ainda assim se notam discrepâncias em algumas situações, como: o fato de o normativo Angolano utilizar a designação imobilizações incorpóreas ao contrário dos outros que utilizam ativos intangíveis, o PGC utiliza também a expressão valorimetria para se referir à mensuração que é utilizada nos outros normativos.

Mas a maior diferença verifica-se no tratamento contabilístico dos ativos intangíveis em que todos os normativos amortizam os ativos intangíveis reconhecidos e que tenham vidas úteis finitas, já com relação aos ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, os normativos Português e Angolano amortizam, ao contrário dos normativos dos Estados Unidos e as NIC que não amortizam os ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, submetendo-os anualmente a um teste de imparidade.

Há que destacar o que constitui a grande diferença no tratamento contabilístico do *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais: que é amortizado nos normativos Angolano e Português por um período máximo de 5 e 10 anos respectivamente, ao contrário dos normativos dos Estados Unidos e NIC em que o *goodwill* não é amortizado, mas testado anualmente quanto à imparidade.

6. ESTUDO DE CASO: Aplicação dos normativos contabilísticos sobre intangíveis nas contas da empresa SINFIC

Neste capítulo vai-se fazer um estudo de caso aplicado à empresa SINFIC. O objetivo é perceber qual o impacto da aplicação de cada um dos normativos sobre os ativos intangíveis, nas demonstrações financeiras da empresa, e perceber qual a variação do património com a utilização dos vários normativos em estudo e apresentar sugestões de melhoria.

Inicialmente estava previsto utilizar a empresa Sistec para a realização do ensaio, mas devido a limitação encontrada, uma vez que a empresa não apresenta informação suficiente para o objetivo do estudo, escolheu-se a empresa SINFIC que tem algumas atividades semelhantes às da empresa anteriormente prevista. Pretendíamos analisar as contas da SINFIC Angola mas não foi possível encontrar no site da empresa o relatório e contas, pelo que recorreremos às contas individuais da SINFIC, S.A.

6.1. Caracterização da empresa em estudo

A SINFIC – Sistemas de Informação Industrias e Consultoria, S.A. (Empresa) é uma sociedade anónima, com sede em Alfragide, conselho de Amadora, constituída em 30 de Agosto de 1990, que tem por objeto a produção, desenvolvimento, importação, exportação e comercialização de programas para, comercialização de equipamentos informáticos e desenvolvimento de formação profissional. Há mais de 20 anos no mercado das Tecnologias de Informação, é uma empresa certificada segundo as normas ISO 9001: 2008. (Fonte: Relatório e Contas – SINFIC 2015).

Trata-se de uma empresa sediada em Portugal e com representação em vários países através das suas participadas, destaca-se o caso da SINFIC Angola, onde de acordo com o relatório de gestão a empresa tem uma participação de cerca de 76%. O maior volume de vendas da empresa é feito para o mercado Angolano.

6.2. Aplicação dos normativos nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC

O estudo de caso baseia-se na análise dos Relatórios e Contas da empresa SINFIC, obtidos através da consulta ao site da empresa. O objetivo é avaliar o impacto da aplicação dos vários normativos nas demonstrações financeiras da empresa.

A recolha de dados – foi feita a partir dos dados constantes do Relatório e Contas, onde se recolheu informação sobre os ativos intangíveis a partir do balanço, demonstração de resultados, notas às contas bem como relatório de gestão. Elaborou-se uma grelha para a recolha de dados com informação de três exercícios económicos (anexo nº 1).

Para a preparação das demonstrações financeiras a empresa utiliza o referencial contabilístico nacional (Decreto – Lei nº 158/2009 de 13 de Julho)¹⁴, constituído pelo Sistema de Normalização Contabilística, integrando as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro e as Normas Interpretativas.

Os ativos intangíveis da empresa são registados ao custo de aquisição, deduzido das amortizações e eventuais perdas por imparidade acumuladas.

Os ativos intangíveis da empresa são constituídos basicamente por despesas com propriedade industrial e outros ativos fixos intangíveis, os quais são amortizados pelo método das quotas constantes por um período entre 3 a 5 anos. São todos ativos com vidas úteis finitas, distribuídos pelas seguintes classes de ativos intangíveis: i) Projectos de desenvolvimento; ii) Propriedade industrial (inclui licenças de software e registo da marca), iii) Outros ativos intangíveis e iv) Ativos intangíveis em curso. Os os ativos intangíveis referentes a projectos de desenvolvimento e ativos intangíveis em curso referem-se a aquisição interna. O quadro a seguir espelha o tipo de ativos intangíveis.

¹⁴ Note-se que por se tratarem de contas referentes aos exercícios económicos de 2013, 2014 e 2015 a empresa utilizou o referencial contabilístico nacional – Decreto lei nº 158/2009 de 13 de Julho. A partir de 2016 está em vigor o Decreto lei nº 98/15, de 2 de Junho que institui a nova versão do SNC.

Quadro nº 6.1 – Tipo de ativos intangíveis da empresa

Tipo de Ativo	Descrição	2013	2014	2015
Projeto de Desenvolvimento	Quantia Bruta Escriturada	585.423,60	752.631,86	752.631,86
	Quantia Líquida Escriturada	111.477,68	55.747,20	0,00
Propriedade Industrial	Quantia Bruta Escriturada	1.196.840,21	1.196.840,21	1.196.840,21
	Quantia Líquida Escriturada	18.585,79	0,00	0,00
Outros Ativos Intangíveis	Quantia Bruta Escriturada	83.064,80	83.064,80	83.064,80
	Quantia Líquida Escriturada	0,00	0,00	0,00
Ativos Intangíveis em curso	Quantia Bruta Escriturada	1.347.798,48	1.985.537,71	2.687.086,55
	Quantia Líquida Escriturada	1.985.537,71	267.086,00	2.687.086,55
Totais	Quantia Bruta Escriturada	3.213.127,09	4.018.074,58	4.719.623,42
Totais	Quantia Líquida Escriturada	2.115.601,18	322.833,20	2.687.086,55

Fonte: elaboração própria com base nos relatórios e contas da empresa SINFIC

Análise dos Resultados

Vai-se apresentar a seguir, para cada normativo, a parte do balanço da empresa referente ao Ativo não corrente, rubrica onde se enquadram os ativos intangíveis e perceber o impacto da aplicação.

6.2.1 A aplicação do normativo Português nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC

De acordo com o normativo Português (NCRF 6) os ativos fixos intangíveis reconhecidos no balanço são registados ao custo de aquisição ou de produção deduzido das amortizações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas.

O seu reconhecimento no balanço só é feito se o ativo intangível obedecer aos critérios de reconhecimento (for provável que benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado).

Relativamente às amortizações e o período de amortização para as classes de ativos intangíveis apresentadas nas demonstrações financeiras da empresa, o normativo define quer para os Projectos de desenvolvimento quer para a Propriedade industrial, um período de vida útil não superior a 5. Os ativos intangíveis em curso não devem ser amortizados.

Neste caso a empresa definiu uma taxa de amortização de 33,33 % o que corresponde a uma vida útil de 3 anos e o método de amortização é o das quotas constantes, o que se enquadra no normativo. As amortizações do exercício foram incluídas no ítem “Gastos/ Reversões de depreciação e de Amortização, refletidos na Demonstração de resultados.

Impacto da aplicação do normativo

Quadro nº 6.2 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (NCRF 6)

Impacto no BALANÇO		Valores em Euros		
Descrição	2013	2014	2015	
Ativo	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	
Ativo não corrente	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	
Ativos intangíveis	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	
% do ativo	6,55	7,88	8,85	
% do ativo não corrente	14,12	17,56	20,55	

Fonte: elaboração própria com base nas Demonstrações Financeiras da empresa SINFIC.

6.2.2. Aplicação do Normativo Angolano nas demonstrações financeiras da SINFIC

No normativo Angolano (PGC) os ativos intangíveis são registados no balanço pelo seu valor líquido (custo de aquisição, deduzido das amortizações acumuladas). O seu

reconhecimento no balanço só é feito se o ativo intangível obedecer aos critérios de reconhecimento (for provável que venham a gerar benefícios económicos futuros para a entidade e que o ativo tenha um custo ou valor que possa ser quantificado com fiabilidade).

Relativamente às amortizações e o período de amortização para as classes de ativos intangíveis apresentadas nas demonstrações financeiras da empresa, o PGC define para os Projetos de desenvolvimento (designados neste normativo por Despesas de investigação e desenvolvimento), um período de amortização que não deve exceder os 5 anos e o mesmo para a Propriedade industrial (designada por Propriedade industrial e outros direitos e contratos). Os Ativos intangíveis em curso, de acordo com o PGC não devem ser amortizados. O método de amortização a utilizar é o das quotas constantes.

A empresa considerou para todos os ativos intangíveis uma taxa de amortização de 33,33% correspondente a um período de amortização de 3 anos, o que se enquadra no normativo Angolano. As amortizações de cada exercício foram incluídas no item “Amortizações” como parte dos custos operacionais, refletidos na Demonstração de resultados.

Impacto da aplicação do normativo

Quadro nº 6.3 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (PGC)

Impacto no BALANÇO		Valores em Euros		
Descrição	2013	2014	2015	
Ativo	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	
Ativo não corrente	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	
Imobilizações Incorpóreas	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	
% Do ativo	6,55	7,88	8,85	
% Do ativo não corrente	14,12	17,56	20,55	

Fonte: elaboração própria com base nas Demonstrações Financeiras da empresa SINFIC

6.2.3 Aplicação do normativo dos Estados Unidos nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC

De acordo com o normativo dos Estados Unidos (SFAS 141) ativos fixos intangíveis reconhecidos no balanço são registados ao justo valor deduzido das amortizações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas.

O seu reconhecimento no balanço só é feito se o ativo intangível obedecer aos critérios de reconhecimento (atender à definição de ativo, puder ser mensurado com fiabilidade; a informação sobre ele é fidedigna, verificável e neutra e é capaz de influenciar nas decisões dos usuários).

No caso dos ativos intangíveis que foram reconhecidos no balanço da empresa o normativo dos Estados Unidos, apresenta algumas reservas sobre a capitalização dos ativos intangíveis gerados internamente, ou seja reconhece apenas os custos com o desenvolvimento interno desde que os ativos intangíveis tenham vidas úteis finitas. Para os Projetos de desenvolvimento e para os Ativos intangíveis em curso, tratam-se de ativos desenvolvidos internamente pela própria empresa e, uma vez que a empresa considera todos os ativos intangíveis constantes do balanço como tendo vidas úteis finitas, então os mesmos devem ser reconhecidos no balanço de acordo com o normativo. Relativamente a Propriedade industrial, uma vez que resulta de aquisição externa, de acordo com este normativo é reconhecido no balanço, desde que obedeça aos critérios estabelecidos.

Quanto às amortizações e o período de amortização para as classes de ativos intangíveis apresentadas nas demonstrações financeiras da empresa, quer os Projetos de desenvolvimento quer a Propriedade industrial eles devem ser amortizados pelo fato de terem vidas úteis finitas e, de acordo com o normativo a amortização é feita tendo em conta a sua vida útil. Os ativos intangíveis em curso não devem ser amortizados.

A empresa definiu uma vida útil de três anos para todos os ativos intangíveis, o que se aplica ao normativo e o método das quotas constantes utilizado pela empresa também se adapta ao normativo. As amortizações do exercício são consideradas custos e registadas na demonstração de resultados dentro do item operações em continuidade de forma apropriada para cada unidade.

Impacto da aplicação do normativo

Quadro nº 6.4 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (SFAS 142)

Impacto no BALANÇO		Valores em Euros		
Descrição	2013	2014	2015	
Ativo	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	
Ativo não corrente	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	
Imobilizações Incorpóreas	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	
% Do ativo	6,55	7,88	8,85	
% Do ativo não corrente	14,12	17,56	20,55	

Fonte: elaboração própria com base nas Demonstrações Financeiras da empresa SINFIC

6.2.4 - A aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC

Relativamente à aplicação das NIC nas demonstrações financeiras da empresa o desenvolvimento feito no normativo Português seve para este normativo.

Impacto da aplicação do normativo

Quadro nº 6.5 - Balanço - Composição do Ativo não corrente (NIC 38)

Impacto no BALANÇO		Valores em Euros		
Descrição	2013	2014	2015	
Ativo	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	
Ativo não corrente	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	
Ativos intangíveis	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	
% do ativo	6,55	7,88	8,85	
% do ativo não corrente	14,12	17,56	20,55	

Fonte: Elaboração própria com base nas Demonstrações Financeiras da empresa SINFIC

6.3. Análise comparada da aplicação dos normativos nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC

Nos pontos anteriores fez-se a aplicação dos normativos em estudo nas contas da empresa o quadro a seguir apresenta os valores encontrados:

Quadro nº 6.6 - Balanço – Análise Comparada da Composição do Ativo não Corrente

Impacto no BALANÇO												
Descrição	Valores em Euros											
	NCRF 6			PGC			NIC 38			SFAS 142		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Ativo	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26	32.274.890,31	34.828.553,20	30.358.810,26
Ativo não corrente	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51	14.978.217,27	15.621.751,32	13.076.178,51
Ativos intangíveis	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55
% do ativo	6,55	7,88	8,85	6,55	7,88	8,85	6,55	7,88	8,85	6,55	7,88	8,85
% do ativo não corrente	14,12	17,56	20,55	14,12	17,56	20,55	14,12	17,56	20,55	14,12	17,56	20,55

Fonte: Elaboração própria com base nas demonstrações financeiras da empresa SINFIC

6.3.1. Conclusão sobre a aplicação dos normativos

Dos resultados obtidos com a aplicação de cada um dos normativos nas contas da empresa conclui-se que relativamente ao PGC, NCRF 6 e NIC 38, os procedimentos são

similares pelo que o impacto nas demonstrações financeiras também é o mesmo. Embora a SFAS 142 seja mais restritiva, reconhecendo os ativos intangíveis gerados internamente apenas se tiverem vidas úteis finitas, uma vez que a empresa definiu vidas úteis finitas para todos eles, o impacto nas demonstrações financeiras é o mesmo que o dos outros normativos. Ou seja nos exercícios analisados, com a aplicação dos quatro normativos em estudo, os ativos intangíveis representam para todos eles :

Em 20013 : 6,55% do Ativo da empresa e 14,12% do Ativo corrente da empresa.

Em 2014 : 7,88% do Activo da empresa e 17,56% do Ativo corrente da empresa.

Em 2015 : 8,85% do Activo da empresa e 20,55% do Ativo corrente da empresa.

Estes resultados espelham a realidade da empresa, ou seja, as classes de ativos intangíveis reconhecidos nas demonstrações financeiras, são exatamente aquelas para cujo tratamento contabilístico existe coincidência entre os normativos e também o facto de que na empresa não se aplicam os fenómenos que foram identificados nas normas e que constituem grande diferença entre elas, como é o caso do *goodwill* e outros ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas.

Nota-se preocupação da parte da empresa em valorizar os ativos intangíveis e o seu consequente reconhecimento no balanço, o que se pode perceber pelo aumento do seu valor de ano para ano. As características da empresa permitem a produção interna de ativos intangíveis, pelo que tem vindo a desenvolver ao longo dos anos trabalhos para a própria empresa no sentido de internamente produzir ativos intangíveis, refletido no valor dos ativos intangíveis em curso e que constituem uma parte significativa dos ativos intangíveis da empresa.

Conforme já se referiu atrás o objetivo seria fazer a aplicação do estudo à SINFIC Angola, o que não foi possível uma vez que não encontramos no site da empresa os relatórios e contas, sugere-se à empresa que publique no seu site as contas individuais das subsidiárias com vista a satisfazer as necessidades de informação dos diversos utentes das demonstrações financeiras.

7. CONCLUSÕES

A globalização resultante do avanço das tecnologias de informação e das telecomunicações, permite a criação de uma interdependência entre os mercados e países e a consequente expansão da área de atuação das empresas. Essa expansão e internacionalização conduz à necessidade de harmonização da informação contabilística internacional nomeadamente, em matéria dos ativos intangíveis que se inserem no contexto da globalização das economias.

Este estudo abordou o tratamento contabilístico dos intangíveis, fazendo uma comparação entre os normativos contabilísticos sobre os ativos intangíveis de três países, nomeadamente Angola, Portugal e Estados Unidos, bem como as Normas Internacionais de Contabilidade. Fez-se também um ensaio com a aplicação dos diversos normativos nas contas da empresa SINFIC.

Da pesquisa bibliográfica efetuada conclui-se que o caso dos ativos intangíveis é um assunto que há muitos anos tem merecido diversas abordagens por parte de vários autores. Embora já se observe convergência em alguns aspectos, tem sido motivo de alguma polémica dadas as características particulares associadas aos ativos intangíveis, tais como a dificuldade de identifica-los devido a sua natureza não física e a sua difícil mensuração, bem como a sua característica mais importante que tem a ver com o alto grau de incerteza em relação à geração de benefícios económicos que os mesmos podem proporcionar. Tal situação leva à pouca divulgação dos ativos intangíveis nas demonstrações financeiras das entidades.

As dificuldades apresentadas no parágrafo anterior prendem-se com as exigências dos normativos em relação aos critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis, principalmente quando se trata de ativos gerados internamente, em que se obriga a distinguir as fases de pesquisa e de desenvolvimento e que só na fase de desenvolvimento os mesmos podem ser considerados como ativos desde que obedeçam aos critérios estabelecidos pela norma. Tal situação leva a que as entidades tenham grandes dispêndios que não podem ser capitalizados e que são considerados como custos do exercício em que ocorrem fazendo com que os valores capitalizados não espelhem a realidade sobre a riqueza das entidades.

7.1 Conclusões sobre o estudo comparado dos normativos

Da revisão efectuada aos normativos contabilísticos em estudo, onde foram revistas questões essenciais sobre os ativos intangíveis tais como o conceito, o reconhecimento e a mensuração inicial e subsequente bem como o tratamento contabilístico, concluiu-se que embora de forma geral exista muita similaridade entre eles, tanto no que diz respeito aos objetivos dos normativos, como no conteúdo dos mesmos, ainda assim existem algumas diferenças.

Angola não tem um normativo específico que aborda o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis sendo este abordado no PGC através da conta Imobilizações Incorpóreas, designação esta que também constitui diferença em relação aos outros normativos. Os outros países têm normativos específicos para tratamento contabilístico dos ativos intangíveis, divididos entre ativos adquiridos de forma separada e ativos adquiridos em concentrações de atividades empresariais, sendo respetivamente: para Portugal a NCRF 6 e NCRF 14, para os Estados Unidos a SFAS 142 e SFAS 141 e para as Normas Internacionais de Contabilidade a NIC 38 e IFRS 3.

Outra diferença é relativa ao tratamento contabilístico dos intangíveis onde há a referir os ativos com vidas úteis finitas e os ativos com vidas úteis indefinidas. Todos os normativos amortizam os ativos intangíveis com vidas úteis finitas tendo em conta a sua vida útil. Já, com relação aos ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, os normativos Português e Angolano amortizam, ao contrário dos normativos dos Estados Unidos e as NIC que não amortizam os ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, submetendo-os anualmente a um teste de imparidade.

Constitui também uma grande diferença entre os normativos, o tratamento contabilístico do *goodwill* (designado no PGC por *Trespases*) adquirido numa concentração de atividades empresariais: que é amortizado nos normativos Angolano e Português por um período máximo de 5 e 10 anos respetivamente, ao contrário dos normativos dos Estados Unidos e NIC em que o *goodwill* não é amortizado, mas testado anualmente quanto à imparidade.

Na análise comparativa da aplicação dos normativos à empresa SINFIC conclui-se que relativamente aos ativos intangíveis que foram reconhecidos pela empresa, neste caso referentes às classes de ativos intangíveis: Projetos de desenvolvimento; Propriedade

industrial; Outros ativos intangíveis e Ativos intangíveis em curso, para o PGC, a NCRF 6 e a NIC 38, os procedimentos utilizados são similares pelo que o impacto nas demonstrações financeiras também é o mesmo. A SFAS 142 embora seja mais restritiva do que as outras, reconhecendo os ativos intangíveis gerados internamente, apenas se tiverem vidas úteis finitas, uma vez que a empresa considerou todos os ativos intangíveis como tendo vidas úteis finitas os mesmos devem ser reconhecidos no balanço, pelo que o impacto da aplicação do normativo não difere dos outros normativos.

Pode-se concluir que nem sempre a aplicação de referenciais contabilísticos diferentes conduzem a demonstrações financeiras diferentes.

Sobre a aplicação dos normativos, uma questão se levanta: a interpretação e julgamento de quem tem que fazer a aplicação do normativo, o que muitas vezes leva a resultados diferentes principalmente para o caso dos ativos intangíveis para os quais existe incerteza com relação aos benefícios económicos futuros associados ao ativo e a sua mensuração, ou seja a aplicação dos critérios definidos.

Em Angola o PGC já vigora desde 2001, na altura a sua revisão visou a aproximação às práticas internacionais, mas atualmente uma nova revisão se impõe com vista a poder acompanhar o processo de harmonização contabilística. Sugere-se que nessa altura, tal como nos outros países se criem normativos específicos para cada classe de contas, o que irá permitir um melhor entendimento por parte dos preparadores das demonstrações financeiras e outros utentes.

7.2 Limitações ao trabalho

Considera-se uma limitação a este estudo o facto de o estudo de caso que se consubstanciou no ensaio às contas da empresa SINFIC ter sido feito apenas com dados retirados do Relatório e Contas apresentados no site da empresa, em vez da utilização de questionários, o que constitui alguma limitação na aplicação prática da teoria que foi abordada de forma exaustiva na análise comparativa que se fez dos normativos.

7.3 Sugestões para investigações Futuras

Terminado este trabalho seria interessante o mesmo poder contribuir para estudos idênticos tais como: estender a análise para a comparação de um número maior de

países, ou ainda fazer a aplicação dos normativos utilizando empresas de cada um dos países cujos normativos estiverem a ser analisados.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, R.M.M. *et al.* (2014). *Plano Geral de Contabilidade Angolano – Explicado*. ATF – Edições Técnicas.

ALMEIDA, R.M.M. *et al.* (2010). *SNC Explicado*. ATF – Edições Técnicas

ANTÃO, A.A.; TAVARES, A.; MARQUES, J.P. e ALVES, S. (2015). *Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia*. Áreas Editora, SA. Lisboa.

ANDRADE, M. M. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções básicas para cursos de pós-graduação*. 5.ed. São Paulo: Atlas.

BEUREN, I. M. (2004). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

BORGES, A., RODRIGUES, A. e RODRIGUES, F. (2010). *Elementos de contabilidade geral*, 25ª Edição, Áreas Editora, SA.

CANNING, J.B. (1929). *The economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*. New York; The Roland Press Company.

COHEN, J.A. (2005). *Intangible: management, Measurement, and reporting*. Washington: Brookings Institution Press.

CRISÓSTOMO, V.L. (2009). *Ativos Intangíveis: estudo comparativo dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados no Brasil e outros países*. Contabilidade Gestão e Governança – Brasília. V.12

DAUM, J.H. (2003). *Intangible Assets and Value Creation*. West Sussex, England: John Wiley & Sons.

DOMINGOS, A.C.; DOMINGOS, R.D. e ARSÉNIO, S.F. (2009). *Ativos intangíveis e seu tratamento numa concentração de atividades empresariais*. Contabilidade TOC 112.

ECO, Umberto (2007), *Como se faz uma Tese em Ciências Humanas*, Lisboa, Editorial Presença

GOMES, P.; SERRA, S.; FERREIRA, E. (2005). *Ativos intangíveis: o grau de adaptação das empresas portuguesas cotadas na Euronext relativamente à IAS 38*. Contabilidade e Gestão, nº2, 15-53.

GONÇALVES, C.; SANTOS, D.; RODRIGO, J. e FERNANDES, S.A. (2015). *Contabilidade Financeira Explicada*. Vida económica – Editorial, S.A. Porto

GUERREIRO, M.S. (2015), *Plano Geral de Contabilidade Explicado*. Plural Editores

HENDRIKSEN, E. S.; BREDÁ, M. F. V. (1992). *Accounting Theory* (9th Ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDÁ, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

LEV, B. (2001). *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.

LEV, B. (2005). *Intangible Assets: concepts and measurements*. Encyclopedia of Social Measurement, v.2, p. 299-305.

LOPES, I. T. (2008). *A Problemática dos Intangíveis: análise do sector da aviação civil em Portugal*. Dissertação de Doutoramento. Universidade de Coimbra.

LOPES, I. T. (2013). *Contabilidade Financeira: Preparação das Demonstrações financeiras, sua Divulgação e Análise*. Escolar Editora.

LOPES, C. R. *et al.* (2013). *Manual de CONTABILIDADE Teoria e Casos Práticos*. Escolar Editora, Lisboa.

MAGRO, J. L. F. e MAGRO, A. (2008). *Manual de Contabilidade Angolano*. Uniarte Gráfica / Porto.

MAJOR, M.J., Vieira, R. *et al.* (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora, Lisboa.

MARTINS, A. E. e LOPES, A. (2012). *Capital Intelectual e Gestão Estratégica de Recursos Humanos – Fundamento e Estrutura de Gestão do Conhecimento nas organizações*. Editora RH, Lda. Lisboa.

MARTINS, C. A. (2001). *O Valor dos ativos intangíveis e o capital intelectual*. Disponível em Revista de Contabilidade e Comércio. ISSN 0874-8012. 229 (2001) p. 63-90 <http://hdl.handle.net/10198/2179> [09/outubro de 2016]

MARTINS, J. J. (2008). *Como escrever trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Vozes.

PGC. (2001). PLANO GERAL DE CONTABILIDADE. Aprovado pelo Decreto nº 82/2001, de 16 de novembro.

POCINHO, Margarida (2012). *Metodologia de Investigação e Comunicação do Conhecimento Científico*. Lisboa: Lidel

REIS, F. L. (2010). *Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado*. Lisboa: Factor.

Relatórios e Contas da empresa Sinfic. Disponível no site da empresa. <http://www.sinfic.pt/SinficWeb/displayconteudo.do?numero=23435> [06 de Julho de 2017]

Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, ISSN (Impresso) 1808-3781 - ISSN (Eletrônico) 2237-7662, Florianópolis, v. 13, n. 38, p.37-51, jan./abr. 2014. Disponível em Revista Eletrônica de Ciência Administrativa – RECADM <http://revistas.facecla.com.br/index.php/recadm/> [22 de dezembro de 2015]

RODRIGUES, A. M. G. (2003). *O Goodwill Nas Contas Consolidadas: Uma Análise Dos Grupos Não Financeiros Portugueses*. Universidade de Coimbra, Coimbra.

SACUI, V. e SZATMARY, M. (2015). *Intangible Assets in Business Combinations*. Review of International Comparative Management, Volume 16 Issue 3, July.

SANTOS, J.L. e SCHMIDT, P. (2003). *Ativos intangíveis: análise das principais alterações introduzidas pelos FAZ 141 e 142*. Contexto, Porto Alegre, V.3, n.4, 1º semestre.

SANTOS, L. L. (2006). *Contabilidade Internacional, Comparação das Normas Contabilísticas para as Empresas não Financeiras nos Países Lusófonos* (1ª Edição). Porto: Vida económica.

SEGUI MAS, E., & SARA PEREZ, C. (2006). La contabilidad de intangibles en las NIC/NIF: Comparativa entre la normativa española y la NIC 38 (2004). *Técnica Contable*, 689, 20-32.

SCHMIDT, P. e SANTOS, J. L. (2002). *Avaliação de ativos intangíveis*. São Paulo: Atlas.

SEKARAN, Uma; BOUGIE, Roger. (2009). *Research methods for business: a skill building approach*. 5th ed., New York: Wiley editions.

SILVA, P. J. (2010). *Efeito da aplicação da Norma Internacional de Contabilidade Nº 38 – Ativos Intangíveis – na Península Ibérica*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria.

SNC – SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. (2015) – Porto Editora

FASB – Financial Accounting Standards Board (2007). *Statement of Financial Accounting Standards No. 141 - Business Combinations revised*.

FASB - Financial Accounting Standards Board (2001). *Statement of Financial Accounting Standards No. 142 - Goodwill and Other Intangible Assets*.

IASB – International Accounting Standards Board (2004). *IAS 38 Intangible Assets*.

IASB – International Accounting Standards Board (2011). *International Financial Reporting Standard 3 – Business Combinations*.

ANEXOS

ANEXO I

DADOS RETIRADOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA SINIFIC

DADOS DO BALANÇO

Valores em EUROS

Descrição	2013	2014	2015
BALANÇO			
ACTIVO			
ACTIVO NÃO CORRENTE			
ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	2.084.486,57	2.230.982,53	2.019.036,29
ATIVOS FIXOS INTANGÍVEIS	2.115.601,18	2.742.833,75	2.687.086,55
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS – MEP	10.406.707,47	10.104.057,91	7.830.507,23
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - O.M	156.873,90	124.273,90	119.710,00
	214.546,15	419.603,23	419.837,54
TOTAL DO ATIVO NÃO CORRENTE	14.978.215,27	15.621.751,32	13.076.178,51
TOTAL DO ATIVO	32.274.890,81	34.828.553,20	30.358.810,26

DADOS DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS – ANEXOS

Valores em Euros

Tipo de Ativo	Descrição	2013	2014	2015
Projeto de Desenvolvimento	Quantia escriturada Inicial	585.423,60	752.631,86	752.631,86
	Amortizações acumuladas	390.497,43	641.154,18	696.884,66
	Aumentos	167.208,26		
	Diminuições	250.656,75	55.730,48	55.747,20
	Quantia Escriturada Líquida	111.477,68	55.747,20	-
Propriedade Industrial	Quantia escriturada Inicial	1.196.840,21	1.196.840,21	1.196.840,21
	Amortizações acumuladas	1.142.031,44	1.178.254,42	946.840,21
	Aumentos			
	Diminuições	36.222,98	18.585,79	250.000,00
	Quantia Escriturada Líquida	18.585,79	0,00	-
Outros Ativos Intangíveis	Quantia escriturada Inicial	83.064,80	83.064,80	83.064,80
	Amortizações acumuladas	83.064,80	83.064,80	83.064,80
	Aumentos			
	Diminuições			
	Quantia Escriturada Líquida	-	-	-
Ativos Intangíveis em curso	Quantia escriturada Inicial	1.347.798,48	1.985.537,71	2.687.086,55
	Amortizações acumuladas			
	Aumentos	804.947,39	701.648,84	
	Diminuições	167.208,16		
	Quantia Escriturada Líquida	1.985.537,71	2.687.186,55	2.687.086,55
Total	Quantia Bruta	3.213.127,09	4.018.074,58	4.719.623,42
Total	Quantia Líquida	2.115.601,18	2.742.933,75	2.687.086,55

BALANÇO			
EM 31 DE DEZEMBRO DE 2015			
VALORES ACUMULADOS			
RUBRICAS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA (€)	
		31-dez-2015	31-dez-2014
ACTIVO			
ACTIVO NÃO CORRENTE			
ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	7	2.019.036,29	2.230.982,53
ACTIVOS INTANGÍVEIS	6	2.687.086,55	2.742.833,75
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	10	7.830.507,23	10.104.057,91
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - OUTROS MÉTODOS	10	119.710,90	124.273,90
	18	419.837,54	419.603,23
		13.076.178,51	15.621.751,32
ACTIVO CORRENTE			
INVENTÁRIOS	11	136.220,29	243.036,34
CLIENTES	5/18	13.102.552,81	12.863.745,15
ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES			
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	20	280.918,93	185.039,43
OUTRAS CONTAS A RECEBER	5/18	3.531.947,89	5.508.761,00
DIFERIMENTOS	20	13.061,00	109.833,68
OUTROS ACTIVOS FINANCEIROS			
CAIXA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS	4/18	148.848,32	244.555,00
		69.082,51	51.831,28
		17.282.631,75	19.206.801,88
TOTAL DO ACTIVO		30.358.810,26	34.828.553,20
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
CAPITAL REALIZADO	18	5.000.000,00	5.000.000,00
PRÊMIOS DE EMISSÃO	18	100.000,00	100.000,00
RESERVAS LEGAIS	18	577.449,16	577.449,16
RESULTADOS TRANSITADOS	18	2.131.573,13	4.155.277,48
AJUSTAMENTOS EM ACTIVOS FINANCEIROS	18	4.118.960,68	3.458.999,36
OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO	18	870.312,05	870.251,06
RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO	18	12.798.295,02	14.161.977,06
		-3.827.285,46	-1.009.767,81
		8.971.009,56	13.152.209,25
INTERESSES MINORITÁRIOS			
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		8.971.009,56	13.152.209,25
PASSIVO			
PASSIVO NÃO CORRENTE			
PROVISÕES			
FINANCIAMENTOS OBTIDOS	13	2.464.126,51	3.019.967,54
PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	8/18	6.498.205,73	5.559.489,50
	17	252.875,81	252.936,80
		9.215.208,05	8.832.393,84
PASSIVO CORRENTE			
FORNECEDORES	5/18	1.109.508,09	1.198.499,83
ADIANTAMENTOS DE CLIENTES	18		98.969,50
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	20	1.149.879,73	983.567,34
FINANCIAMENTOS OBTIDOS	8/18	5.388.695,96	5.595.409,53
OUTRAS CONTAS A PAGAR	5/18	4.480.349,84	4.826.672,57
DIFERIMENTOS	20	44.159,03	140.831,34
		12.172.592,65	12.843.950,11
TOTAL DO PASSIVO		21.387.800,70	21.676.343,95
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		30.358.810,26	34.828.553,20

A ADMINISTRAÇÃO

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS N.º 83017

Demonstração dos Resultados por Naturezas

PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2015

VALORES ACUMULADOS

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA (€)	
		PERÍODOS	
		Dezembro 2015	Dezembro 2014
VENDAS E SERVIÇOS PRESTADOS	12	1.693.351,39	7.717.634,33
GANHOS / PERDAS IMPUTADOS DE SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPRE	5/10	-1.403.416,77	-1.182.600,91
TRABALHOS PARA A PRÓPRIA EMPRESA	14		701.548,84
CUSTOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS	11	-128.328,54	-820.740,18
FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	20	-1.031.029,50	-1.895.285,52
GASTOS COM O PESSOAL	20	-2.977.926,26	-6.068.000,18
IMPARIIDADE DAS DIVIDAS A RECEBER (PERDAS / REVERSÕES)	9	-22.093,07	26.208,93
PROVISÕES (AUMENTOS/REDUÇÕES)	13		
IMPARIIDADE DE INVESTIMENTOS NÃO DEPRECIÁVEIS / AMORTIZÁVEIS (P	9		
OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS	18	1.320.730,69	2.122.778,46
OUTROS GASTOS E PERDAS	18	-158.462,89	-347.995,07
DO ANTES DE DEPRECIACÕES, GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS		-2.707.174,95	253.548,70
GASTOS / REVERSÕES DE DEPRECIACÃO E DE AMORTIZACÃO	6/7	-235.844,06	-294.502,82
DO OPERACIONAL (ANTES DE GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS)		-2.943.019,01	-40.954,12
JUROS E RENDIMENTOS SIMILARES OBTIDOS	18	829,95	7.411,76
JUROS E GASTOS SIMILARES SUPOSTADOS	18	-858.011,10	-843.416,51
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS		-3.800.200,16	-876.958,87
IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO	17	-27.085,30	-132.808,94
RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO		-3.827.285,46	-1.009.767,81

RESULTADO DAS ACTIVIDADES DESCONTINUADAS (LIQUIDO DE IMPOSTOS) INCLUÍDO NO RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO			
---	--	--	--

RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO ATRIBUÍVEL A:			
DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE			
INTERESSES MINORITÁRIOS			
RESULTADO POR ACÇÃO BÁSICO			

A ADMINISTRAÇÃO

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS N.º 83017

adições, as alienações, os ativos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

A reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período consta do quadro seguinte:

DESCRIÇÃO	Goodwill	Projectos de desenvolvimento	Programas de computador	Propriedade industrial	Outros activos intangíveis	Activos intangíveis em curso	Adiantamento por conta de activos	TOTAL
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA:								
1	QUANTIA BRUTA ESCRITURADA FINAL							- €
2	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS							- €
3	QUANTIA LÍQUIDA ESCRITURADA FINAL (3 = 1 - 2)							- €
COM VIDA ÚTIL FINITA:								
4	QUANTIA BRUTA ESCRITURADA INICIAL							- €
5	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS INICIAIS	752.631,86 €		1.196.840,21 €	83.064,80 €	2.687.086,55 €		4.719.623,42 €
6	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS INICIAIS	696.884,66 €		946.840,21 €	83.064,80 €			1.726.789,67 €
7	QUANTIA LÍQUIDA ESCRITURADA INICIAL (7 = 4 - 5 - 6)							- €
8	MOVIMENTOS DO PERÍODO: (8 = 8.1 - 8.2 + 8.3 + 8.4 + 8.5 + 8.6)							- €
	TOTAL DAS ADIÇÕES	55.747,20 €	- €	250.000,00 €	- €	2.687.086,55 €		2.992.833,75 €
8.1	ADIÇÕES							- €
	AQUISIÇÕES EM 1.ª MÃO							- €
	AQUISIÇÕES ATRAVÉS DE CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS							- €
	OUTRAS AQUISIÇÕES							- €
	TRABALHOS PARA A PRÓPRIA ENTIDADE							- €
	ACRÉSCIMO POR REVALORIZAÇÃO							- €
	OUTRAS							- €
8.2	DIMINUIÇÕES							- €
	TOTAL DAS DIMINUIÇÕES	55.747,20 €	- €	250.000,00 €	- €	- €	- €	305.747,20 €
	AMORTIZAÇÕES							- €
	PERDAS POR IMPARIDADE	55.747,20 €						55.747,20 €
	ALIENAÇÕES							- €
	ABATES			250.000,00 €				250.000,00 €
	OUTRAS							- €
8.3	REVERSÕES DE PERDAS POR IMPARIDADE							- €
8.4	TRANSFERÊNCIAS DE INTANGÍVEIS EM CURSO							- €
8.5	TRANSFERÊNCIAS DE/PARA ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA							- €
8.6	OUTRAS TRANSFERÊNCIAS							- €
9	QUANTIA LÍQUIDA ESCRITURADA FINAL (9 = 7 + 8)							- €
10	QUANTIA DA GARANTIA DE PASSIVOS E/OU TITULARIDADE RESTRINGIDA		0,00 €	- €	- €	2.687.086,55 €	- €	2.687.086,55 €

ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS:

Divulgações sobre ativos fixos tangíveis.

a) Base de mensuração usada para determinar a quantia escriturada bruta:

Foi utilizado o modelo do custo para mensurar todos os ativos fixos tangíveis da empresa.

b) Métodos de depreciação usados:

O método da linha reta ou das quotas constantes foi utilizado para todos os ativos fixos tangíveis da empresa.

c) Vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas:

Vidas úteis

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E ANEXOS ÀS CONTAS

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS
Balanco Individual



Sinfic - Sistemas Informação Industriais e Consultoria, SA

BALANÇO			
EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014			
VALORES ACUMULADOS		UNIDADE MONETÁRIA (C)	
RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31/dez/2014	31/dez/2013
ACTIVO			
ACTIVO NÃO CORRENTE			
ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	7	2.230.982,53	2.084.486,57
ACTIVOS INTANGÍVEIS	6	2.742.833,75	2.115.601,18
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	10	10.104.057,91	10.406.707,47
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - OUTROS MÉTODOS	10	124.273,90	156.873,90
OUTROS ACTIVOS FINANCEIROS	18	419.603,23	214.546,15
		15.621.751,32	14.978.215,27
ACTIVO CORRENTE			
INVENTÁRIOS	11	243.036,34	308.941,62
CLIENTES	5/18	12.863.745,15	13.050.306,57
ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES			60.000,00
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	20	185.039,43	373.352,91
OUTRAS CONTAS A RECEBER	5/18	5.508.761,00	3.053.020,44
DIFERIMENTOS	20	109.833,68	118.803,96
OUTROS ACTIVOS FINANCEIROS		244.555,00	240.555,00
CAIXA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS	4/18	51.831,28	91.695,04
		19.206.801,88	17.296.675,54
TOTAL DO ACTIVO		34.828.553,20	32.274.890,81
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
CAPITAL REALIZADO	18	5.000.000,00	5.000.000,00
PRÊMIOS DE EMISSÃO	18	100.000,00	100.000,00
RESERVAS LEGAIS	18	577.449,16	551.135,68
RESULTADOS TRANSITADOS	18	4.155.277,48	4.908.561,25
AJUSTAMENTOS EM ACTIVOS FINANCEIROS	18	3.458.999,36	4.202.046,73
OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO	18	870.251,06	761.338,84
		14.161.977,06	15.523.082,50
RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO	18	-1.009.767,81	526.269,66
		13.152.209,25	16.049.352,16
INTERESSES MINORITÁRIOS			
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		13.152.209,25	16.049.352,16
PASSIVO			
PASSIVO NÃO CORRENTE			
PROVISÕES	13	3.019.967,54	1.518.418,85
FINANCIAMENTOS OBTIDOS	8/18	5.559.489,50	3.580.044,79
PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	17	252.936,80	247.116,72
		8.832.393,84	5.345.580,36
PASSIVO CORRENTE			
FORNECEDORES	5/18	1.198.499,83	952.259,70
ADIANTAMENTOS DE CLIENTES	18	98.969,50	17.052,19
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	20	983.567,34	838.529,42
FINANCIAMENTOS OBTIDOS	8/18	5.595.409,53	5.396.002,06
OUTRAS CONTAS A PAGAR	5/18	4.826.672,57	3.451.187,52
DIFERIMENTOS	20	140.831,34	224.927,40
		12.843.950,11	10.879.958,29
TOTAL DO PASSIVO		21.676.343,95	16.225.538,65
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		34.828.553,20	32.274.890,81

A ADMINISTRAÇÃO

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS N.º 83017

Demonstração Individual dos Resultados por Naturezas



Sinific - Sistemas Informação Industriais e Consultoria, SA

Demonstração dos Resultados por Naturezas

PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014

Valores Acumulados

UNIDADE MONETÁRIA (€)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Dezembro 2014	Dezembro 2013
VENDAS E SERVIÇOS PRESTADOS	12	7.717.634,33	9.278.491,53
GANHOS / PERDAS IMPUTADOS DE SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	5/10	-1.182.600,91	97.657,64
TRABALHOS PARA A PRÓPRIA EMPRESA	14	701.548,84	804.947,39
CUSTOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS	11	-820.740,18	-1.036.006,34
FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	20	-1.895.285,52	-2.043.392,53
GASTOS COM O PESSOAL	20	-6.068.000,18	-6.158.549,78
IMPARIIDADE DAS DIVIDAS A RECEBER (PERDAS / REVERSÕES)	9	26.208,93	-84.528,34
PROVISÕES (AUMENTOS/REDUÇÕES)	13		-980.258,03
IMPARIIDADE DE INVESTIMENTOS NÃO DEPRECIÁVEIS / AMORTIZÁVEIS (PERDAS / REVERSÕES)	9		-113.603,04
OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS	18	2.122.778,46	2.099.602,14
OUTROS GASTOS E PERDAS	18	-347.995,07	-222.604,64
RESULTADO ANTES DE DEPRECIÇÕES, GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS		253.548,70	1.641.756,00
GASTOS / REVERSÕES DE DEPRECIÇÃO E DE AMORTIZAÇÃO	6/7	-294.502,82	-471.413,60
RESULTADO OPERACIONAL (ANTES DE GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS)		-40.954,12	1.170.342,40
JUROS E RENDIMENTOS SIMILARES OBTIDOS	18	7.411,76	3.719,84
JUROS E GASTOS SIMILARES SUPTORADOS	18	-843.416,51	-511.381,53
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS		-876.958,87	662.680,71
IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO	17	-132.808,94	-136.411,05
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO		-1.009.767,81	526.269,66

RESULTADO DAS ACTIVIDADES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO DE IMPOSTOS) INCLUÍDO NO RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO			
---	--	--	--

RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ATRIBUÍVEL A:			
DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE			
INTERESSES MINORITÁRIOS			
RESULTADO POR ACÇÃO BÁSICO			

A ADMINISTRAÇÃO

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS N.º 83017

d) Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de ativos intangíveis esteja incluída;

Todas as amortizações de ativos intangíveis encontram-se incluídas no item "Gastos/Reversões de Depreciação e de Amortização".

no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, os ativos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

A reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período consta do quadro seguinte:

e) Uma reconciliação da quantia escriturada

DESCRIÇÃO	Goodwill	Projectos de desenvolvimento	Programas de computador	Propriedade industrial	Outros activos intangíveis	Activos intangíveis em curso	Adiantamento por conta de activos	TOTAL
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA:								
1								- €
2								- €
3								- €
COM VIDA ÚTIL FINITA:								
4		752.631,86 €		1.196.840,21 €	83.064,80 €	1.985.537,71 €		4.018.074,58 €
5		641.154,18 €		1.178.254,42 €	83.064,80 €			1.902.473,40 €
6								- €
7		111.477,68 €		18.585,79 €		1.985.537,71 €		2.115.601,18 €
8		55.730,48 €		18.585,79 €		701.548,84 €		627.232,57 €
8.1						701.548,84 €		701.548,84 €
ADICÕES	TOTAL DAS ADIÇÕES							- €
	AQUISIÇÕES EM 1.ª MÃO							- €
	AQUISIÇÕES ATRAVÉS DE CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS							- €
	OUTRAS AQUISIÇÕES							- €
	TRABALHOS PARA A PRÓPRIA ENTIDADE					701.548,84 €		701.548,84 €
ACRÉSCIMO POR REVALORIZAÇÃO								- €
OUTRAS								- €
8.2		55.730,48 €		18.585,79 €				74.316,27 €
DIMINUIÇÕES	TOTAL DAS DIMINUIÇÕES							- €
	AMORTIZAÇÕES		55.730,48 €		18.585,79 €			74.316,27 €
	PERDAS POR IMPARIDADE							- €
	ALIENAÇÕES							- €
	ABATES							- €
OUTRAS							- €	
8.3								- €
8.4								- €
8.5								- €
8.6								- €
9		55.747,20 €		0,00 €		2.687.086,55 €		2.742.833,75 €
10								- €

7. ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS:

7.1. Divulgações sobre ativos fixos tangíveis.

a) Base de mensuração usada para determinar a quantia escriturada bruta;

Foi utilizado o modelo do custo para mensurar todos os ativos fixos tangíveis da empresa.

b) Métodos de depreciação usados;

O método da linha reta ou das quotas constantes foi utilizado para todos os

ativos fixos tangíveis da empresa.

c) Vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

Vidas úteis	
Edifícios e outras construções	50 e 10 anos
Equipamento básico	3 - 8 anos
Equipamento administrativo	3 - 8 anos
Equipamento de transporte	4 anos
Outros ativos fixos tangíveis	3 - 8 anos

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2013

VALORES ACUMULADOS

UNIDADE MONETÁRIA (€)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		2013	2012
VENDAS E SERVIÇOS PRESTADOS	12	9.278.491,53	10.160.549,16
GANHOS / PERDAS IMPUTADOS DE SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	5/10	97.657,64	1.038.346,39
TRABALHOS PARA A PRÓPRIA EMPRESA	14	804.947,39	327.721,66
CUSTOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS	11	-1.036.006,34	-1.095.233,17
FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	20	-2.043.392,53	-2.373.829,36
GASTOS COM O PESSOAL	20	-6.158.549,78	-6.031.563,12
IMPARIDADE DAS DIVIDAS A RECEBER (PERDAS / REVERSÕES)	9	-84.528,34	-102.071,32
PROVISÕES (AUMENTOS/REDUÇÕES)	13	-980.258,03	
IMPARIDADE DE INVESTIMENTOS NÃO DEPRECIÁVEIS / AMORTIZÁVEIS (PERDAS / REVERSÕES)	9	-113.603,04	
OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS	18	2.099.602,14	2.186.566,98
OUTROS GASTOS E PERDAS	18	-222.604,64	-423.690,06
RESULTADO ANTES DE DEPRECIACÕES, GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS		1.641.756,00	3.686.797,16
GASTOS / REVERSÕES DE DEPRECIACÃO E DE AMORTIZACÃO	6/7	-471.413,60	-425.975,96
RESULTADO OPERACIONAL (ANTES DE GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS)		1.170.342,40	3.260.821,20
JUROS E RENDIMENTOS SIMILARES OBTIDOS	18	3.719,84	9.158,94
JUROS E GASTOS SIMILARES SUPOSTADOS	18	-511.381,53	-446.626,11
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS		662.680,71	2.823.354,03
IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO	17	-136.411,05	-230.014,98
RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO		526.269,66	2.593.339,05
RESULTADO DAS ATIVIDADES DESCONTINUADAS (LIQUIDO DE IMPOSTOS) INCLUÍDO NO RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO			
RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO ATRIBUÍVEL A:			
DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE			
INTERESSES MINORITÁRIOS			
RESULTADO PORACÃO BÁSICO			

A ADMINISTRAÇÃO

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS N.º 83017

07 - DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E ANEXOS ÀS CONTAS INDIVIDUAIS

BALANÇO INDIVIDUAL

Balanco em 31 de Dezembro de 2013 / VALORES ACUMULADOS / UNIDADE MONETÁRIA (€)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31-12-2013	31/12/2012
ATIVO			
ATIVO NÃO CORRENTE			
ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	7	2.084.486,57	2.857.681,86
ATIVOS INTANGÍVEIS	6	2.115.601,18	1.597.533,26
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	10	10.406.707,47	9.909.946,25
PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS - OUTROS MÉTODOS	10	156.873,90	88.320,90
OUTROS ATIVOS FINANCEIROS	18	214.546,15	427.505,17
		14.978.215,27	14.880.987,44
ATIVO CORRENTE			
INVENTÁRIOS	11	308.941,62	296.825,16
CLIENTES	5/18	13.050.306,57	7.017.543,14
ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES		60.000,00	
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	20	373.352,91	252.005,71
OUTRAS CONTAS A RECEBER	5/18	3.053.020,44	3.765.994,15
DIFERIMENTOS	20	118.803,96	184.106,30
OUTROS ATIVOS FINANCEIROS		240.555,00	
CAIXA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS	4/18	91.695,04	114.264,31
		17.296.675,54	11.630.738,77
TOTAL DO ATIVO		32.274.890,81	26.511.726,21
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
CAPITAL REALIZADO	18	5.000.000,00	5.000.000,00
PRÉMIOS DE EMISSÃO	18	100.000,00	100.000,00
RESERVAS LEGAIS	18	551.135,68	421.468,73
RESULTADOS TRANSITADOS	18	4.908.561,25	4.401.846,92
AJUSTAMENTOS EM ATIVOS FINANCEIROS	18	4.202.046,73	2.099.617,44
OUTRAS VARIACÕES NO CAPITAL PRÓPRIO	18	761.338,84	737.411,47
		15.523.082,50	12.760.344,56
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	18	526.269,66	2.593.339,05
		16.049.352,16	15.353.683,61
INTERESSES MINORITÁRIOS			
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		16.049.352,16	15.353.683,61
PASSIVO			
PASSIVO NÃO CORRENTE			
PROVISÕES	13	1.518.418,85	212.775,83
FINANCIAMENTOS OBTIDOS	8/18	3.580.044,79	1.046.197,27
PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	17	247.116,72	271.288,03
		5.345.580,36	1.530.261,13
PASSIVO CORRENTE			
FORNECEDORES	5/18	952.259,70	850.671,38
ADIANTAMENTOS DE CLIENTES	18	17.052,19	
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	20	838.529,42	589.161,31
FINANCIAMENTOS OBTIDOS	8/18	5.396.002,06	3.858.355,82
OUTRAS CONTAS A PAGAR	5/18	3.451.187,52	4.051.907,47
DIFERIMENTOS	20	224.927,40	277.685,49
		10.879.958,29	9.627.781,47
TOTAL DO PASSIVO		16.225.538,65	11.158.042,60
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		32.274.890,81	26.511.726,21

6. ATIVOS INTANGÍVEIS:

6.1. DIVULGAÇÕES PARA CADA CLASSE DE ATIVOS INTANGÍVEIS, DISTINGUINDO ENTRE OS ATIVOS INTANGÍVEIS GERADOS INTERNAMENTE E OUTROS ATIVOS INTANGÍVEIS:

- a) *Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;* Todos os ativos intangíveis da empresa têm vida útil finita estimada de 3 anos, o que corresponde a uma taxa amortização de 33,33%.
- b) *O método de amortização usado para ativos intangíveis com vidas úteis finitas;* O método de amortização usado é o método das quotas constantes.
- c) *A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas no começo e fim do período;* Ver quadro da alínea e) deste ponto
- d) *Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de ativos intangíveis esteja incluída;* Todas as amortizações de ativos intangíveis encontram-se incluídas no item "Gastos/Reversões de Depreciação e de Amortização.
- e) *Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, os ativos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.* A reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período consta do quadro seguinte:

DESCRIÇÃO	GOODWILL	PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO	PROGRAMAS DE COMPUTADOR	PROPRIEDADE INDUSTRIAL	OUTROS ATIVOS INTANGÍVEIS	ATIVOS INTANGÍVEIS EM CURSO	ADIANTAMENTO POR CONTA DE ATIVOS	TOTAL
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA:								
1								- €
2								- €
3	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
COM VIDA ÚTIL FINITA:								
4		585,423.60 €		1,196,840.21 €	83,064.80 €	1,347,798.48 €		3,213,127.09 €
5		390,497.43 €		1,142,031.44 €	83,064.80 €			1,615,593.67 €
6								- €
7	- €	194,926.17 €	- €	54,808.77 €	- €	1,347,798.48 €	- €	1,597,533.42 €
8	- €	- 83,448.49 €	- €	- 36,222.98 €	- €	637,739.23 €	- €	518,067.76 €
8.1	- €	167,208.26 €	- €	- €	- €	804,947.39 €	- €	972,155.65 €
		167,208.26 €						167,208.26 €
								- €
								- €
						804,947.39		804,947.39 €
								- €
								- €
8.2	- €	250,656.75 €	- €	36,222.98 €	- €	167,208.16 €	- €	454,087.89 €
		250,656.75 €		36,222.98 €				286,879.73 €
								- €
								- €
								- €
						167,208.16 €		167,208.16 €
8.3								- €
8.4								- €
8.5								- €
8.6								- €
9	- €	111,477.68 €	- €	18,585.79 €	- €	1,985,537.71 €	- €	2,115,601.18 €
10								- €