

NORMA CONTABILISTICA E DE RELATO FINANCEIRO 6

ACTIVOS INTANGÍVEIS

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 38 – Activos Intangíveis, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 2236/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro, com as alterações dos Regulamentos (CE) n.º 211/2005, da Comissão, de 4 de Fevereiro e n.º 1910/2005, da Comissão, de 8 de Novembro, e a SIC 29 – Divulgações de Acordos de Concessão de Serviços, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 1725/2003, da Comissão, de 21 de Setembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia através dos regulamentos publicados na sequência do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

INDICE (designação parágrafos)

Objectivo (§ 1)	2
Âmbito (§§ 2 a 7)	2
Definições (§§ 8 a 17)	4
<i>Activos intangíveis (§§ 9 a 17)</i>	5
Identificabilidade (§§ 11 e 12)	6
Controlo (§§ 13 a 16)	6
Benefícios económicos futuros (§ 17)	7
Reconhecimento e mensuração (§§ 18 a 67)	8
<i>Aquisição separada (§§ 25 a 32)</i>	9
<i>Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais (§§ 33 a 43)</i>	10
Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais (§§ 35 a 41)	11
Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido (§§ 42 e 43)	13
<i>Aquisição por meio de um subsídio do Governo (§ 44)</i>	13
<i>Troca de activos (§§ 45 a 47)</i>	14
<i>Trespasse (goodwill) gerado internamente (§§ 48 a 50)</i>	15
<i>Activos intangíveis gerados internamente (§§ 51 a 67)</i>	15
Fase de pesquisa (§§ 54 a 56)	16
Fase de desenvolvimento (§§ 57 a 64)	16
Custo de um activo intangível gerado internamente (§§ 65 a 67)	18
Reconhecimento de um gasto (§§ 68 a 71)	19
<i>Gastos passados a não serem reconhecidos como um activo (§ 71)</i>	20
Mensuração após reconhecimento (§§ 72 a 87)	20
<i>Modelo do custo (§ 74)</i>	20
<i>Modelo de revalorização (§§ 75 a 87)</i>	20
Vida útil (§§ 88 a 96)	22
Activos intangíveis com vidas úteis finitas (§§ 97 a 106)	24

<i>Período de amortização e método de amortização (§§ 97 a 99)</i>	24
<i>Valor residual (§§ 100 a 103)</i>	25
<i>Revisão do período de amortização e do método de amortização (§§ 104 a 106)</i>	26
Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas (§§ 107 a 110)	26
<i>Revisão da avaliação da vida útil (§§ 109 e 110)</i>	27
Recuperabilidade da quantia escriturada – perdas por imparidade (§ 111)	27
Retiradas e alienações (§§ 112 a 117)	27
Divulgações (§§ 118 a 124)	28
<i>Geral (§§ 118 a 120)</i>	28
<i>Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização (§§ 121 e 122)</i>	30
<i>Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento (§§ 123 e 124)</i>	30
Data de eficácia (§ 125)	31

Objectivo (§ 1)

1. O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um activo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de activos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de activos intangíveis.

Âmbito (§§ 2 a 7)

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:
 - (a) activos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;
 - (b) activos financeiros, tal como definidos na IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
 - (c) o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a NCRF 16 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); e
 - (d) dispêndios com o desenvolvimento e extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.
3. Se uma outra Norma prescrever a contabilização de um tipo específico de activo intangível, uma entidade aplica essa Norma em vez desta. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

- (a) activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial (ver a NCRF 18 - Inventários e a NCRF 19 - Contratos de Construção);
 - (b) activos por impostos diferidos (ver NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento);
 - (c) locações que estejam dentro do âmbito da NCRF 9 – Locações;
 - (d) activos provenientes de benefícios de empregados;
 - (e) activos financeiros tal como definidos na IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, bem como activos financeiros cujo reconhecimento e mensuração sejam tratados na NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas e na NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.
 - (f) *trespasse* (*goodwill*) adquirido numa concentração de actividades empresariais (ver a NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais).
 - (g) activos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), de acordo com a NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.
4. Alguns activos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis ou como um activo intangível segundo esta Norma, a entidade usa o seu juízo de valor para avaliar qual o elemento mais significativo. Por exemplo, o software de computador de uma máquina ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o software não for uma parte integrante do hardware respectivo, o software de computador é tratado como um activo intangível.
5. Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, i.e. o conhecimento incorporado no mesmo.
6. No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um activo intangível, detido sob uma locação financeira, de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights são excluídos do âmbito da NCRF 9 – Locações e caem dentro do âmbito desta Norma.

7. As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões surgem na contabilização dos dispêndios com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos de seguros. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais actividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como software de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas.

Definições (§§ 8 a 17)

8. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Activo: é um recurso:

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

Activo intangível: é um activo não monetário identificável sem substância física.

Activos monetários: são dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Amortização: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil.

Custo: é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

Data de acordo: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é alcançado e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.

Desenvolvimento: é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Mercado activo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- (a) os itens negociados no mercado são homogéneos;
- (b) podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
- (c) os preços estão disponíveis ao público.

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Pesquisa: é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

Quantia depreciável: é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Valor específico para a entidade: é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Valor residual: de um activo é a quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil: é:

- (a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou
- (b) o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Activos intangíveis (§§ 9 a 17)

9. 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, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças,

propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objectivos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o 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.

10. Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um activo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais, faz parte do *trespasse (goodwill)* reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 68).

Identificabilidade (§§ 11 e 12)

11. A definição de um activo intangível exige que o mesmo seja identificável para o distinguir do *trespasse (goodwill)*. O *trespasse (goodwill)* adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas pelos quais o adquirente está preparado para fazer um pagamento na concentração de actividades empresariais.
12. Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:
 - (a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; 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 (§§ 13 a 16)

13. Uma entidade controla um activo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade de controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam de cumprimento forçado por um tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar o controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.

14. O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como copyrights, uma restrição de acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais dos empregados de manter a confidencialidade.
15. Uma entidade pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados da formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a pôr as suas capacidades ao seu dispor. Porém, geralmente uma entidade não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal habilitado e da formação para que estes itens satisfaçam a definição de um activo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de activo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para usá-lo e obter dele os benefícios económicos futuros esperados e que também satisfaça as outras partes da definição.
16. Uma entidade pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, esta geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de activos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transacções de troca dos próprios relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de actividades empresariais) constituem prova de que a entidade está, não obstante, capacitada para controlar os benefícios económicos futuros esperados que fluam dos relacionamentos com os clientes. Dado que essas transacções de troca também constituem prova de que os relacionamentos com os clientes, em si mesmos, são separáveis, esses relacionamentos com os clientes satisfazem a definição de activo intangível.

Benefícios económicos futuros (§ 17)

17. Os benefícios económicos futuros que fluam de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

Reconhecimento e mensuração (§§ 18 a 67)

18. O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

- (a) a definição de um activo 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 activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

19. Os parágrafos 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a activos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33 a 43 tratam da sua aplicação a activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. O parágrafo 44 trata da mensuração inicial dos activos intangíveis adquiridos por meio de subsídio governamental, os parágrafos 45 a 47 das trocas de activos intangíveis e os parágrafos 48 a 50 do tratamento do *trespasse (goodwill)* gerado internamente. Os parágrafos 51 a 67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos activos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal activo ou substituições de parte do mesmo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos esperados incorporados num activo intangível existente em vez de corresponder à definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível em particular em vez de à empresa como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 63, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos. Tal acontece porque um tal dispêndio não pode ser distinguido do dispêndio para desenvolver o negócio como um todo.

21. Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- (a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e
- (b) o custo do activo 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 activo.
23. Uma entidade usa o seu juízo de valor para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.
24. Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

Aquisição separada (§§ 25 a 32)

25. Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível reflecte as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido no custo do activo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.
26. Além disso, o custo de um activo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.
27. O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:
 - (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; e
 - (b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.
28. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
 - (a) custos de benefícios dos empregados directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;
 - (b) honorários resultantes directamente de levar o activo até à sua condição de funcionamento; e
 - (c) custos de testes para concluir se o activo funciona correctamente.
29. Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um activo intangível são:
 - (a) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades 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.
30. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando o activo estiver na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:
- (a) os custos incorridos enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida ainda esteja para ser colocado em uso; e
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do activo.
31. Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são indispensáveis para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são indispensáveis para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida, o rendimento e os gastos relacionados de operações inerentes são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.
32. Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período do crédito a não ser que seja capitalizada de acordo com o tratamento de capitalização permitido na NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos.

Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais (§§ 33 a 43)

33. De acordo com a NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um activo intangível reflecte as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no activo fluam para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido na mensuração do justo valor do activo intangível. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.

34. Portanto, de acordo com esta Norma e com a NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais, um adquirente reconhece na data da aquisição, separadamente do trespasse (*goodwill*), um activo intangível da adquirida se o justo valor do activo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o activo ter sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. Isto significa que o adquirente reconhece como um activo, separadamente do trespasse (*goodwill*), um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida corresponde à definição de activo intangível quando:

(a) corresponda à definição de activo; e

(b) seja identificável, i.e. separável, ou decorra de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais (§§ 35 a 41)

35. O justo valor de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais pode normalmente ser mensurado com fiabilidade suficiente para ser reconhecido separadamente do trespasse (*goodwill*). Quando, para as estimativas usadas para mensurar o justo valor de um activo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do activo, em vez de demonstrar uma incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor. Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver uma vida útil finita, existe o pressuposto refutável de que o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade.

36. Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um activo tangível ou intangível relacionado. Por exemplo, o título de publicação de uma revista pode não estar em condições de ser vendido separadamente da respectiva base de dados de assinantes, ou uma marca comercial de água mineral pode estar relacionada com uma determinada fonte e não ser possível vendê-la separadamente da fonte. Nesses casos, o adquirente reconhece o grupo de activos como um único activo separadamente do trespasse (*goodwill*) se os justos valores individuais dos activos do grupo não forem fiavelmente mensuráveis.

37. Da mesma forma, os termos “marca” e “nome de marca” são muitas vezes usados como sinónimos para marcas comerciais e outras marcas. Contudo, os primeiros são termos gerais de marketing que são tipicamente usados para referir um grupo de activos complementares tais como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o seu nome comercial relacionado, fórmulas, receitas e especialização tecnológica. O adquirente reconhece como activo único um grupo de activos intangíveis complementares que compreenda uma marca se os justos valores individuais dos activos complementares não forem fiavelmente mensuráveis. Se os justos valores individuais dos activos

complementares forem fiavelmente mensuráveis, um adquirente pode reconhecê-los como um activo único desde que os activos individuais tenham vidas úteis semelhantes.

38. As únicas circunstâncias em que pode não ser possível mensurar fiavelmente o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais são quando o activo intangível resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais e ou:
- (a) não for separável; ou
 - (b) for separável, mas não houver história ou evidência de transacções de troca para os mesmos activos ou semelhantes, e a estimativa de outra forma do justo valor estar dependente de variáveis não mensuráveis.
39. Os preços de cotação, num mercado activo, proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um activo intangível (ver também o parágrafo 78). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério a partir do qual se pode estimar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data à qual o justo valor do activo seja estimado.
40. Se não existir mercado activo para um activo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes.
41. As entidades que estejam regularmente envolvidas na compra e venda de activos intangíveis únicos podem ter desenvolvido técnicas de estimar indirectamente os seus justos valores. Estas técnicas podem ser usadas para a mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais se o seu objectivo for o de estimar o justo valor e se reflectirem transacções e práticas correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, quando apropriado:
- (a) a aplicação de múltiplos, que reflectam transacções correntes de mercado, a indicadores que estimulem a rentabilidade do activo (tal como rédito, acções de mercado e lucro operacional) ou ao fluxo de *royalties* que poderia ser obtido com o licenciamento do activo intangível a uma outra parte numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes (como na abordagem “dispensa de *royalties*”); ou
 - (b) o desconto de fluxos de caixa líquidos futuros estimados do activo.

Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido (§§ 42 e 43)

42. O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:

(a) se relacione com um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível; e

(b) seja incorrido após a aquisição desse projecto

deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 54 a 62.

43. A aplicação dos requisitos dos parágrafos 54 a 62 significa que o dispêndio subsequente num projecto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível é:

(a) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de pesquisa;

(b) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de desenvolvimento que não satisfaça os critérios de reconhecimento como activo intangível do parágrafo 57; e

(c) adicionado à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 57.

Aquisição por meio de um subsídio do Governo (§ 44)

44. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do Governo. Isto pode acontecer quando um Governo transferir ou imputar a uma entidade activos 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. De acordo com a NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma entidade escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela NCRF 22) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Troca de activos (§§ 45 a 47)

45. Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. Esta questão refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.
46. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:
- (a) a configuração (i.e. risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
 - (b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção se altera como resultado da troca; e
 - (c) a diferença identificada na alínea (a) ou na (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

47. O parágrafo 21(b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo possam ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Trespasse (*goodwill*) gerado internamente (§§ 48 a 50)

48. O trespasse (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.
49. Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o trespasse (*goodwill*) gerado internamente. O trespasse (*goodwill*) gerado internamente não é reconhecido como activo 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.
50. As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem captar uma série de factores que afectem o valor da entidade. Contudo, tais diferenças não representam o custo dos activos intangíveis controlados pela entidade.

Activos intangíveis gerados internamente (§§ 51 a 67)

51. Por vezes, é difícil avaliar se um activo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento por causa de problemas em:
- (a) identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e
 - (b) determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o trespasse (*goodwill*) da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 52 a 67 a todos os activos intangíveis gerados internamente.

52. Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a formação do activo em:
- (a) uma fase de pesquisa; e
 - (b) uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos “pesquisa” e “desenvolvimento” estejam definidos, os termos “fase de pesquisa” e “fase de desenvolvimento” têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

53. Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projecto como se fosse incorrido somente na fase da pesquisa.

Fase de pesquisa (§§ 54 a 56)

54. Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

55. Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

56. Exemplos de actividades de pesquisa são:

- (a) actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- (b) a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
- (c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento (§§ 57 a 64)

57. Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

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

- (f) a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.
58. Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.
59. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:
- (a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
 - (b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
 - (c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e
 - (d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.
60. Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da NCRF 12 - Imparidade de Activos. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na NCRF 12.
61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada, por exemplo, por um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.
62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.
63. As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.
64. Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis.

Custo de um activo intangível gerado internamente (§§ 65 a 67)

65. O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 57. O parágrafo 71 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 65

Uma entidade está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 2005, os dispêndios incorridos foram 1000 unidades monetárias (UM), das quais 900 UM foram incorridas antes de 1 de Dezembro de 2005 e 100 UM entre 1 de Dezembro de 2005 e 31 de Dezembro de 2005. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 2005, o processo de produção satisfazia os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do *know-how* incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 500 UM.

No fim de 2005, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 UM (dispêndio incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 2005). O dispêndio de 900 UM incorrido antes de 1 de Dezembro de 2005 foi reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 2005. Este dispêndio não faz parte do processo de produção reconhecido no balanço.

Durante 2006, o dispêndio incorrido foi de 2.000 UM. No fim de 2006, a quantia recuperável de *know-how* incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de estar disponível para uso) é estimado em 1.900 UM.

No fim de 2006, o custo de processo de produção é de 2.100 UM (um dispêndio de 100 UM reconhecido no fim de 2005 mais dispêndio de 2.000 UM reconhecido em 2006). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 UM para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda por imparidade (2.100 UM) à sua quantia recuperável (1.900 UM). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da NCRF 12 - Imparidade de Activos para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

66. O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os custos directamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
- (a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;
 - (b) os custos dos benefícios dos empregados associados à formação do activo intangível;

- (c) as taxas de registo de um direito legal; e
- (d) a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.

A NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

67. Não são, porém, componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

- (a) os dispêndios com vendas, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;
- (b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o activo atingir o desempenho planeado; e
- (c) dispêndios com a formação do pessoal para utilizar o activo.

Reconhecimento de um gasto (§§ 68 a 71)

68. 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 activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18 a 67); ou
- (b) o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Neste caso, o dispêndio (incluído no custo da concentração de actividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao trespasse (goodwill) à data da aquisição (ver a NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais).

69. Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, excepto quando fizer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 54). Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:

- (a) dispêndio com actividades de arranque (i.e. custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (i.e. custos pré-abertura) ou dispêndios para

iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (i.e. custos pré-operacionais).

(b) dispêndios com actividades de formação.

(c) dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.

(d) dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

70. O parágrafo 68 não exclui o reconhecimento de um pré-pagamento como um activo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito antes da entrega de bens ou da prestação de serviços.

Gastos passados a não serem reconhecidos como um activo (§ 71)

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

Mensuração após reconhecimento (§§ 72 a 87)

72. Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 74 ou o modelo de revalorização do parágrafo 75 como sua política contabilística. Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.

73. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do custo (§ 74)

74. Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização (§§ 75 a 87)

75. Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para a

finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data do balanço a quantia escriturada do activo não difira materialmente do seu justo valor.

76. O modelo de revalorização não permite:

- (a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou
- (b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

77. O modelo de revalorização é aplicado depois de um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfaz os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver parágrafo 65), o modelo de revalorização pode ser aplicado ao total desse activo. Além disso, o modelo de revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio do Governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 44).

78. Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 8 para um activo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Além disso, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.

79. A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessário uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.

80. Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:

- (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do activo de forma a que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada; ou
- (b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do activo.

81. Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado activo para esse activo, o activo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.
82. Se o justo valor de um activo intangível revalorizado já não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.
83. O facto de já não existir um mercado activo para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita de ser testado de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos.
84. Se o justo valor do activo puder ser determinado com referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o modelo de revalorização é aplicado a partir dessa data.
85. Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.
86. Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor no excedente de revalorização com respeito a esse activo.
87. O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja usado pela entidade; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.

Vida útil (§§ 88 a 96)

88. Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base

numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

89. A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado (ver parágrafos 97 a 106), e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é (ver parágrafos 107 a 110).
90. Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:
- (a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;
 - (b) os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;
 - (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
 - (d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;
 - (e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
 - (f) o nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
 - (g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, 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 activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.
91. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de um activo intangível reflecte apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o activo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do activo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um activo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o activo nesse padrão de desempenho.
92. Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o software de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.

93. A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.
94. A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo.
95. Podem existir tanto factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os factores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.
96. A existência dos seguintes factores, entre outros, indica que uma entidade deveria ser capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:
- (a) há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;
 - (b) há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e
 - (c) o custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação.

Activos intangíveis com vidas úteis finitas (§§ 97 a 106)

Período de amortização e método de amortização (§§ 97 a 99)

97. A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida. A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido. O

método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O custo de 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 activo.

98. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção. O método usado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.
99. A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver NCRF 18 - Inventários).

Valor residual (§§ 100 a 103)

100. O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:
- (a) haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou
 - (b) haja um mercado activo para o activo e:
 - (i) o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e
 - (ii) seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.
101. A quantia depreciável de um activo com uma vida útil finita é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do fim da sua vida económica.
102. Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalentes à data da estimativa para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o activo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de

cada ano financeiro. De acordo com a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, uma alteração no valor residual do activo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

103. O valor residual de um activo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o débito de amortização do activo é zero a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Revisão do período de amortização e do método de amortização (§§ 104 a 106)

104. O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser modificado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.
105. Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é inapropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.
106. Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes do plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas (§§ 107 a 110)

107. Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.
108. De acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, é exigido a uma entidade que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada:

- (a) anualmente, e

- (b) sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

Revisão da avaliação da vida útil (§§ 109 e 110)

109. A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.
110. De acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade. Como resultado, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, com a sua quantia escriturada, e reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

Recuperabilidade da quantia escriturada – perdas por imparidade (§ 111)

111. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 - Imparidade de Activos. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

Retiradas e alienações (§§ 112 a 117)

112. Um activo intangível deve ser desreconhecido:
- (a) no momento da alienação; ou
 - (b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.
113. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 - Locações o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

114. A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas, incluindo a própria venda ou doação. Ao determinar a data da alienação desse activo, uma entidade aplica os critérios da NCRF 20 – Rédito para reconhecer o rédito da venda de bens. A NCRF 9 - Locações aplica-se à alienação por venda e relocação.
115. Se de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 21 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de um activo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.
116. A retribuição recebível pela alienação de um activo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do activo intangível for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com NCRF 20 - Rédito reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.
117. A amortização de um activo intangível com uma vida útil finita não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que esteja classificado como detido para venda), de acordo com a NCRF 8 – Activos Não Correntes Detidos Para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

Divulgações (§§ 118 a 124)

Geral (§§ 0 a 120)

118. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:
- (a) se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
 - (b) os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
 - (c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;

- (d) os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
- (e) uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

119. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Exemplos de classes separadas podem incluir:

- (a) (nome de) marcas comerciais;
- (b) cabeçalhos e títulos de publicações;
- (c) software de computadores,
- (d) licenças e franquias;
- (e) *copyrights*, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;
- (f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e
- (g) activos intangíveis em desenvolvimento.

As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras.

120. Uma entidade deve também divulgar:

- (a) para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida.
- (b) uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade.
- (c) para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do Governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver parágrafo 44):
 - (i) o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;
 - (ii) a sua quantia escriturada; e

- (iii) se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização.
- (d) a existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos.
- (e) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização (§§ 121 e 122)

121. Se os activos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar:
- (a) por classe de activos intangíveis:
 - (i) a data de eficácia da revalorização;
 - (ii) a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e
 - (iii) a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo referido no parágrafo 74;
 - (b) a quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas; e
 - (c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.
122. Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para finalidades de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas tanto segundo o modelo de custo como o de revalorização.

Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento (§§ 123 e 124)

123. Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.
124. A quantia a divulgar incluirá assim, todos os gastos por natureza que sejam, face ao seu destino, classificáveis como gasto de pesquisa e desenvolvimento (p.ex. gastos com pessoal afecto à

actividade de pesquisa e desenvolvimento; bens e serviços usados, amortizações, quer dos bens do imobilizado utilizados na actividade de pesquisa e desenvolvimento, quer dos gastos de pesquisa e desenvolvimento que tenham sido capitalizados).

Data de eficácia (§ 125)

125. Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2008.