

NCP 3 — Ativos Intangíveis

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam tratados

especificamente numa outra Norma. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, forem satisfeitos determinados critérios. A Norma também específica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis, e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

2 — Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto quanto ao seguinte:

- (a) Ativos intangíveis que estejam dentro do âmbito de uma outra Norma;
- (b) Ativos financeiros, como definido na NCP 18 — Instrumentos Financeiros;
- (c) Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação de recursos minerais;
- (d) Dispêndios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis;
- (e) Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais;
- (f) *Goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais;
- (g) Poderes e direitos conferidos pela legislação, estatuto, ou meios equivalentes;
- (h) Ativos por impostos diferidos; e
- (i) Ativos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda).

3 — Se uma outra NCP prescrever a contabilização de um tipo específico de ativo intangível, uma entidade aplica essa NCP em vez da presente Norma. Por exemplo, a presente Norma não se aplica a:

- (a) Ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal das operações (ver NCP 12 — Contratos de Construção e NCP 10 — Inventários);
- (b) Locações que estejam no âmbito da NCP 6 — Locações;
- (c) Ativos decorrentes de benefícios de empregados (ver NCP 19 — Benefícios dos Empregados);
- (d) Ativos financeiros como definidos na NCP 18. O reconhecimento e mensuração de alguns ativos financeiros estão cobertos pela NCP 22 — Demonstrações Financeiras Consolidadas e pela NCP 23 — Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos;
- (e) Reconhecimento e mensuração inicial de ativos de contratos de concessão no âmbito da NCP 4 — Acordos de Concessão de Serviços — Concedente. Porém, a presente Norma aplica-se à mensuração subsequente e divulgações de tais ativos.

4 — Alguns ativos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de *software* de um computador), documentação legal (no caso de uma licença ou patente), ou filmes. Ao determinar se um ativo que incorpore não só elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a NCP 5 — Ativos Fixos Tangíveis ou como um ativo intangível segundo a presente Norma, uma entidade faz o seu juízo para avaliar qual dos elementos é o mais significativo. Por exemplo, o *software* de navegação para um avião de combate faz parte integrante do avião e é tratado

como ativo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o *software* não faz parte integrante do respetivo hardware, o *software* do computador é tratado como um ativo intangível.

5 — Esta Norma aplica-se, nomeadamente, a dispêndios com publicidade, formação, arranque, e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas atividades possam resultar num ativo com substância física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento nele incorporado.

6 — No caso de uma locação financeira, o ativo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um ativo intangível detido segundo 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 direitos de autor, estão excluídos do âmbito da NCP 6 — Locações e integram-se no âmbito da presente Norma.

7 — As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as atividades ou as transações forem tão especializadas que dão origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões decorrem da contabilização de dispêndios com a exploração, ou desenvolvimento e extração, de petróleo, gás, e depósitos de minérios em indústrias extrativas, e no caso de contratos de seguro. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais atividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros ativos intangíveis (tal como *software* de computador), e outros dispêndios suportados (tais como custos de arranque), usados em indústrias extrativas, ou por companhias seguradoras.

2.1 — Património histórico intangível

8 — A presente Norma exige que uma entidade reconheça ativos relativos ao património histórico intangível desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos intangíveis. Em caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve aplicar os requisitos de divulgação previstos na NCP 1.

9 — Alguns ativos intangíveis são descritos como património histórico devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental. Exemplos destes ativos são registos de acontecimentos históricos significativos e direitos de utilização da imagem de uma pessoa pública importante, por exemplo, em selos de correio ou moedas de coleção. Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem, embora estas características não sejam exclusivas de tais ativos:

- (a) É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
- (b) Obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
- (c) São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo; e
- (d) Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.

10 — As entidades do setor público podem deter ativos significativos do património histórico que adquiriram ao longo de muitos anos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado ou expropriação. Estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.

11 — As entidades que reconheçam ativos do património histórico intangível devem divulgar a respeito desses ativos, por exemplo:

- (a) A base de mensuração usada;
- (b) O método de amortização usado, se houver;
- (c) A quantia escriturada bruta;
- (d) A amortização acumulada no final do período, se houver; e

(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.

3 — Definições

12 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Amortização é a imputação sistemática da quantia amortizável de um ativo intangível durante a sua vida útil.

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

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

Quantia escriturada é a quantia pela qual um ativo é reconhecido depois de deduzir qualquer amortização acumulada e perdas por imparidade acumuladas.

Pesquisa é a investigação original e planeada conduzida com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos e compreendê-los.

3.1 — Ativos intangíveis

13 — As entidades consomem frequentemente recursos, ou assumem passivos, com a 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 e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). São exemplos comuns de itens abrangidos por estes grupos o *software* de computadores, patentes, direitos de autor, filmes, listas de utilizadores de um serviço, licenças de pesca e quotas de importação.

14 — Nem todos os itens descritos no parágrafo anterior satisfazem a definição de um ativo intangível, isto é, identificabilidade, controlo sobre um recurso, e existência de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Se um item no âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou o gerar internamente deve ser reconhecido como um gasto quando for suportado.

15 — Um ativo é identificável se:

(a) For separável, isto é, capaz de ser separado ou destacado da entidade e vendido, transferido, licenciado,

alugado ou trocado, quer individualmente quer juntamente com um contrato, ativo ou passivo identificável associados, independentemente de a entidade pretender fazê-lo ou não; ou

(b) Decorrer de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

16 — Para as finalidades desta Norma, um acordo vinculativo refere-se a um acordo que confere direitos e obrigações similares às partes como se fosse na forma de um contrato.

3.1.1 — Controlo de um ativo

17 — Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que flui dos recursos subjacentes e de restringir o acesso de outrem a esses benefícios ou potencial de serviço. A capacidade de uma entidade controlar os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo intangível provém geralmente de direitos legais. Na ausência de direitos legais é mais difícil demonstrar controlo. Porém, a imposição legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de qualquer outra forma.

18 — O conhecimento científico ou técnico pode dar origem a benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Uma entidade controla esses benefícios ou esse potencial de serviço se, por exemplo, o conhecimento for protegido por via de direitos de autor, por uma restrição de acordo comercial (quando permitido), ou por um direito legal sobre os seus trabalhadores para manterem confidencialidade.

19 — Uma entidade pode ter uma equipa de trabalhadores especializados e pode ser capaz de identificar capacidades suplementares desses trabalhadores que proporcionem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a partir de formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a colocar as respetivas capacidades à sua disposição. Porém, uma entidade tem geralmente controlo insuficiente sobre os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados provenientes de uma equipa de trabalhadores especializados e da formação para que esses itens satisfaçam a definição de um ativo intangível. Por uma razão similar, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de um ativo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para o usar e para obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que dele se espera, e também satisfaça as outras partes da definição.

3.1.2 — Benefícios económicos futuros ou potencial de serviço

20 — Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluem de um ativo intangível podem incluir rendimentos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso desse ativo. Por exemplo, o uso de propriedade intelectual num processo de produção ou serviço pode reduzir os futuros custos de produção ou do serviço ou melhorar a prestação do serviço em vez de aumentar os rendimentos futuros (por exemplo, um sistema on-line que permita que os cidadãos renovem as suas licenças de condução mais rapidamente,

resultando numa redução de pessoal administrativo necessário para realizar esta função ao mesmo tempo que aumenta a rapidez de processamento).

4 — Reconhecimento e mensuração

21 — O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

- (a) A definição de um ativo intangível; e
- (b) Os critérios de reconhecimento.

Este requisito aplica-se ao custo mensurado no reconhecimento (o custo de uma transação com contraprestação ou de um ativo intangível gerado internamente, ou o justo valor de um ativo intangível adquirido numa transação sem contraprestação) e aos custos suportados subsequentemente para adicionar, substituir uma parte ou dar assistência ao mesmo.

22 — A natureza de ativos intangíveis é tal que, em muitos casos, não existem adições a tal ativo ou substituição de uma parte dele. Consequentemente, é provável que a maior parte dos dispêndios subsequentes sejam para manter os benefícios económicos futuros esperados ou o potencial de serviço incorporados num ativo intangível existente e não para satisfazer a definição de um ativo intangível e os critérios de reconhecimento desta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil imputar os dispêndios subsequentes diretamente a um ativo intangível específico em vez de os imputar às operações da entidade como um todo. Por isso, apenas raramente os dispêndios subsequentes (isto é, os dispêndios suportados após o reconhecimento inicial de um ativo intangível adquirido ou após a conclusão de um ativo intangível gerado internamente) são reconhecidos na quantia escriturada de um ativo. Consistentemente com o parágrafo 55, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de utilizadores de um serviço e itens similares em substância (quer adquiridos, quer gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados logo que suportados. Isto decorre do facto de tais dispêndios não poderem ser distinguidos dos dispêndios para desenvolver as operações da entidade como um todo.

23 — Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- (a) For provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo; e
- (b) O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

24 — Uma entidade deve avaliar a probabilidade dos benefícios económicos futuros ou de potencial de serviço esperados usando pressupostos razoáveis e justificáveis que representem a melhor estimativa do órgão de gestão do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do ativo.

25 — Uma entidade usa o julgamento para avaliar o grau de certeza associado ao fluxo dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que sejam atribuíveis ao uso do ativo na base da evidência disponível na altura do reconhecimento inicial, dando maior ponderação à evidência externa.

26 — Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo custo de acordo com os parágrafos 27 a 38.

Quando um ativo intangível for adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu custo inicial à data de aquisição deve ser mensurado pelo seu justo valor nessa data.

4.1 — Aquisição separada

27 — Geralmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete as expectativas acerca da probabilidade de ela poder usufruir os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados incorporados no ativo. Por outras palavras, a entidade espera que exista um influxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, mesmo que exista uma incerteza acerca do momento ou da quantia do influxo. Por isso, o critério da probabilidade de reconhecimento referido na alínea (a) do parágrafo 23 é sempre considerado como satisfeito para ativos intangíveis adquiridos separadamente.

28 — Além disso, o custo de um ativo intangível adquirido separadamente pode geralmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente verdade quando a retribuição da compra é feita a dinheiro ou outro ativo monetário.

29 — O custo de um ativo intangível adquirido separadamente compreende:

- (a) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) Qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para o uso pretendido.

30 — São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- (a) Custos dos benefícios dos empregados (como definidos na NCP 19) diretamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento;
- (b) Honorários profissionais diretamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento; e
- (c) Custos para testar o funcionamento adequado do ativo.

31 — São exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um ativo intangível:

- (a) Custos para introduzir um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade e atividades promocionais);
- (b) Custos para conduzir operações numa nova localização ou com um novo segmento de utilizadores de um serviço (incluindo custos de formação de pessoal); e
- (c) Custos administrativos e outras despesas gerais.

32 — O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária de ser capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão. Por isso, os custos suportados no uso ou reutilização de um ativo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse ativo. Por exemplo, os custos que se seguem não são incluídos na quantia escriturada de um ativo intangível:

- (a) Custos suportados depois de um ativo já estar apto a operar na forma pretendida pelo órgão de gestão mas ainda não teve início a sua utilização; e

(b) Perdas operacionais iniciais, tais como as suportadas enquanto aumenta a procura no mercado dos produtos produzidos pelo ativo.

33 — Algumas operações ocorrem em conexão com o desenvolvimento de um ativo intangível, mas não são necessárias para colocar o ativo na condição necessária para estar apto a operar na forma pretendida pelo órgão de gestão. Estas operações podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Dado que estas operações não são necessárias para colocar o ativo na condição necessária para estar apto a operar na forma pretendida pelo órgão de gestão, o rendimento e os gastos relacionados são reconhecidos imediatamente nos resultados nas respetivas rubricas.

34 — Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como um juro durante o período de crédito, a menos que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do bem de acordo com a NCP 7 — Custos de Empréstimos Obtidos.

4.2 — Dispêndios subsequentes num projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso

35 — Os dispêndios de pesquisa ou desenvolvimento que:

(a) Se relacionem com um projeto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente e reconhecido como um ativo intangível; e

(b) Sejam suportados após a aquisição desse projeto;

devem ser contabilizados de acordo com os parágrafos 47 a 54.

36 — A aplicação dos requisitos dos parágrafos 47 a 54 significa que os dispêndios subsequentes num projeto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente e reconhecido como um ativo intangível são:

(a) Reconhecidos como um gasto quando suportados, se forem dispêndios de pesquisa;

(b) Reconhecidos como um gasto quando suportados, se forem dispêndios de desenvolvimento que não satisfazem os critérios de reconhecimento como um ativo intangível do parágrafo 49; e

(c) Adicionados à quantia escriturada do projeto de pesquisa ou desenvolvimento adquirido, se forem dispêndios de desenvolvimento que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 49.

4.3 — Ativos intangíveis adquiridos através de transações sem contraprestação

37 — Em alguns casos, podem ser adquiridos ativos intangíveis através de transações sem contraprestação. Isto pode acontecer quando uma entidade do setor público transfere para outra entidade, através de uma transação sem contraprestação, ativos intangíveis tais como direitos de aterragem num aeroporto, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças ou quotas de importação ou direitos de acesso a outros recursos restritos. Por exemplo, um cidadão vencedor do Prémio Nobel pode legar o seu espólio pessoal, incluindo os direitos de autor das suas publicações, aos arquivos nacionais (uma entidade do setor público) numa transação sem contraprestação.

38 — Nestas circunstâncias, o custo do item é o seu justo valor à data em que é adquirido. Para as finalidades

desta Norma, a mensuração na data do reconhecimento de um ativo intangível adquirido através de uma transação sem contraprestação pelo seu justo valor, não constitui uma revalorização. Consequentemente, os requisitos de revalorização do parágrafo 67, e os comentários de suporte dos parágrafos 69 a 72, só se aplicam quando uma entidade optar por revalorizar um ativo intangível em períodos de relato subsequentes.

4.4 — Troca de ativos

39 — Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por troca de um ativo ou ativos não monetários, ou uma combinação de ativos monetários e não monetários. Por exemplo, no caso da troca de um ativo não monetário por outro, o custo do ativo intangível adquirido deve ser mensurado pelo justo valor, a não ser que nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido possam ser mensurados com fiabilidade. O ativo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa desreconhecer de imediato o ativo cedido. Se o ativo adquirido não puder ser mensurado pelo justo valor, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

40 — A alínea (b) do parágrafo 23 especifica que uma condição para o reconhecimento de um ativo intangível é que o custo do ativo possa ser mensurado com fiabilidade. O justo valor de um ativo intangível relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurável com fiabilidade se:

(a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo; ou

(b) As probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.

Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor quer do ativo recebido quer do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido deve ser usado para determinar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente.

4.5 — *Goodwill* gerado internamente

41 — O *Goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo.

42 — Em algumas circunstâncias, são efetuados dispêndios para gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, mas isso não resulta na criação de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tais dispêndios são muitas vezes descritos como contribuindo para o *Goodwill* gerado internamente. Este não é reconhecido como um ativo porque não é um recurso identificável (isto é, não é separável nem decorre de acordos vinculativos, incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser mensurado com fiabilidade pelo custo.

43 — As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus ativos e passivos identificáveis, em qualquer momento, podem captar uma série de fatores que afetam o valor da entidade. Porém, tais diferenças não representam o custo de ativos intangíveis controlados pela entidade.

4.6 — Ativos intangíveis gerados internamente

44 — Algumas vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento devido a problemas em:

(a) Identificar se e quando existe um ativo identificável que vai gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; e

(b) Determinar o custo do ativo com fiabilidade. 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 de gerir as operações diárias.

Por isso, além de cumprir os requisitos gerais para o reconhecimento e mensuração inicial de um ativo intangível, uma entidade deve aplicar os requisitos e orientações dos parágrafos 45 a 58 a todos os ativos intangíveis gerados internamente.

45 — Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do ativo em:

- (a) Uma fase de pesquisa; e
- (b) Uma fase de desenvolvimento.

Ainda que os termos «pesquisa» e «desenvolvimento» estejam definidos, os termos «fase de pesquisa» e «fase de desenvolvimento» têm um significado mais vasto para efeitos desta Norma.

46 — Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de um projeto interno para criar um ativo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projeto como se ele só tivesse sido suportado na fase de pesquisa.

4.6.1 — Fase de pesquisa

47 — Não deve ser reconhecido qualquer ativo intangível decorrente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno). Os dispêndios em pesquisa (ou na fase de pesquisa de um projeto interno) devem ser reconhecidos como um gasto quando suportados, dado que uma entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

48 — São exemplos de atividades de pesquisa:

(a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;

(b) A procura, avaliação e seleção final de aplicações de resultados de pesquisa ou de outros conhecimentos;

(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 para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados.

4.6.2 — Fase de desenvolvimento

49 — Um ativo intangível decorrente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar cumulativamente tudo o que se segue:

(a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível para estar disponível para 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 ou potencial de serviço. Por exemplo, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para os produtos do ativo intangível, ou para o próprio ativo intangível ou, se for para uso interno, a sua utilidade;

(e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento, e para usar ou vender o ativo intangível;

(f) A sua capacidade de mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento.

50 — Na fase de desenvolvimento de um projeto interno, uma entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que tal ativo gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, dado que a fase de desenvolvimento de um projeto é um estado mais avançado do que a fase de pesquisa.

51 — São exemplos de atividades de desenvolvimento:

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

(b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes, envolvendo nova tecnologia;

(c) A conceção, construção e operação de uma instalação ou operação piloto que não é de uma escala economicamente viável para produção comercial ou uso na prestação de serviços;

(d) A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados;

(e) Custos de website e custos de desenvolvimento de *software*.

52 — Para demonstrar a forma como um ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos ou potencial de serviço, uma entidade deve avaliar os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço a obter do ativo usando os princípios da NCP 9 — Imparidade de Ativos. Se o ativo apenas gerar benefícios económicos ou potencial de serviço em combinação com outros ativos, a entidade deve aplicar o conceito de unidades geradoras de caixa da NCP 9.

53 — A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um ativo intangível pode ser demonstrada, por exemplo, através de um plano operacional apresentando os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo obtendo uma evidência do financiador sobre a sua vontade de financiar o plano.

54 — Os sistemas de custeio de uma entidade podem, muitas vezes, ajudar a mensurar com fiabilidade os custos de gerar internamente um ativo intangível, tais como ordenados e outros dispêndios suportados para assegurar direitos de autor ou licenças, ou para desenvolver *software* de computadores, independentemente de virem a cumprir, ou não, os critérios de reconhecimento.

55 — Os dispêndios em marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de utilizadores de um serviço e itens similares em substância, não podem ser distinguidos do custo de desenvolver as operações da entidade como um todo. Por isso, tais itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

4.6.3 — Custo de um ativo intangível gerado internamente

56 — O custo de um ativo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 26 é a soma dos dispêndios suportados a partir da data em que o ativo intangível satisfaz pela primeira vez os critérios de reconhecimento.

57 — O custo de um ativo intangível gerado internamente compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- (a) Custos de materiais e serviços usados ou consumidos para gerarem o ativo intangível;
- (b) Custos de benefícios dos empregados (como definido na NCP 19) decorrentes da geração do ativo intangível;
- (c) Custos de registo de um direito legal;
- (d) Amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o ativo intangível.

A NCP 7 especifica os critérios para o reconhecimento de juros como um elemento do custo de um ativo que se qualifica.

58 — Os elementos seguintes não constituem componentes do custo de um ativo intangível gerado internamente:

- (a) Gastos comerciais, administrativos e outros gastos gerais, a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do ativo para uso;
- (b) Insuficiências identificadas e perdas operacionais iniciais suportadas antes do ativo atingir o desempenho planeado;
- (c) Gastos com a formação do pessoal para operar o ativo.

5 — Reconhecimento de um gasto

59 — O dispêndio de um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando suportado, a menos que faça parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento.

60 — Em algumas circunstâncias, são efetuados dispêndios para proporcionar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a uma entidade, mas isso não resulta na aquisição ou criação de qualquer ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. No caso de fornecimento de bens, a entidade reconhece os dispêndios como um gasto quando tem o direito de aceder a esses bens. No caso de prestação de serviços, a entidade reconhece os dispêndios como um gasto quando recebe os serviços. Por exemplo, os dispêndios com pesquisa são reconhecidos como um gasto quando suportados. Outros exemplos de dispêndios que são reconhecidos como um gasto incluem:

- (a) Dispêndios com atividades de arranque (isto é, custos de arranque), salvo se tais dispêndios forem

incluídos no custo de um item de ativo fixo tangível de acordo com a NCP 5. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento, designadamente custos legais e de secretariado suportados para constituir uma entidade jurídica, dispêndios para abrir uma nova instalação ou operação (isto é, custos de pré-abertura), ou dispêndios para iniciar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);

- (b) Dispêndios com atividades de formação;
- (c) Dispêndios com publicidade e atividades promocionais (incluindo catálogos de encomenda pelo correio e panfletos de informação);
- (d) Dispêndios com a realocização ou reorganização de parte ou de toda uma entidade.

61 — Uma entidade tem o direito de aceder a bens quando os possui, ou quando tenham sido construídos por um fornecedor de acordo com os termos de um contrato de fornecimento e a entidade possa pedir a entrega dos mesmos mediante pagamento. Os serviços são recebidos quando são executados por um fornecedor de acordo com um contrato para os prestar à entidade e não quando a entidade os usa para prestar um outro serviço.

62 — O parágrafo 59 não impede uma entidade de reconhecer um pré-pagamento como um ativo quando o pagamento de bens e serviços tenha sido feito antes de a entidade obter o direito de acesso a esses bens ou receber esses serviços.

5.1 — Não reconhecimento de gastos passados como um ativo

63 — Os dispêndios com um ativo intangível que tenham sido inicialmente reconhecidos como um gasto segundo esta Norma não devem ser reconhecidos como parte do custo de um ativo intangível numa data posterior.

6 — Mensuração subsequente

64 — Após reconhecimento como ativo, um ativo intangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos intangíveis.

65 — Uma classe de ativos intangíveis é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade.

66 — Em algumas circunstâncias os ativos intangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.

67 — Nas circunstâncias em que se admite que um ativo intangível possa ser registado por uma quantia revalorizada, esta quantia deve corresponder ao justo valor do ativo na data da revalorização, menos qualquer amortização subsequente acumulada.

68 — Raramente existe mercado ativo para um ativo intangível, embora tal possa acontecer. De facto, ainda que os ativos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transações relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um ativo pode não proporcionar prova suficiente do justo valor de um outro. Adicionalmente, os preços não estão muitas vezes publicamente disponíveis.

69 — Se um ativo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização deve ser tratada de uma das seguintes formas:

(a) Eliminada contra a quantia bruta escriturada do ativo sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo; ou

(b) Reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta escriturada do ativo, a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada.

70 — Se a quantia escriturada de um ativo intangível for aumentada em consequência de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente no patrimônio líquido como excedentes de revalorização. Porém, este aumento deve ser inicialmente reconhecido nos resultados até ao limite em que reverta uma redução de revalorização do mesmo ativo anteriormente reconhecida nos resultados.

71 — Se a quantia escriturada de um ativo intangível for reduzida em consequência de uma revalorização, a redução deve ser reconhecida nos resultados. Porém, essa redução deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido até ao limite de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização a respeito desse mesmo ativo.

72 — Parte ou a totalidade do excedente de revalorização incluído no patrimônio líquido relativo a ativos intangíveis pode ser transferido diretamente para resultados transitados quando os ativos forem desreconhecidos. Tal pode ocorrer quando o ativo com o qual o excedente se relaciona for abatido ou alienado. Porém, parte do excedente pode ser transferido quando o ativo ainda estiver a ser utilizado pela entidade. Neste caso, a quantia do excedente a transferir será a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada revalorizada do ativo e a amortização baseada no seu custo inicial. As transferências dos excedentes de revalorização para resultados transitados não devem passar pelos resultados do período.

7 — Vida útil

73 — São considerados diversos fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível, tais como:

(a) O uso esperado do ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerido com eficiência por outra equipa de gestão;

(b) Os ciclos de vida típicos do produto do ativo e informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos similares 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 gastos de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados a partir do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir esse nível;

(g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou contratuais sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de locações relacionadas;

(h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

74 — A vida útil de um ativo intangível reflete apenas o nível de gastos de manutenção de futura necessários 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 de atingir esse nível.

75 — Considerando as rápidas alterações na tecnologia, *software* e muitas outras, os ativos intangíveis são suscetíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a vida útil dos ativos intangíveis seja curta mas também pode acontecer que tal vida útil seja muito longa. A incerteza justifica que a vida útil de um ativo intangível seja estimada numa base prudente, mas não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.

76 — A vida útil de um ativo intangível que resulte de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder o período desses acordos, mas pode ser mais curta, dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o ativo. Se tais acordos forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível só deve incluir os períodos de renovação se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem custo significativo.

77 — Podem existir fatores económicos, políticos, sociais ou legais que influenciem a vida útil de um ativo intangível. Os fatores económicos, políticos ou sociais determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço serão recebidos pela entidade. Os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a tais benefícios económicos ou potencial de serviço. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes fatores.

7.1 — Período e método de amortização

78 — A quantia amortizável de um ativo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização deve cessar na data que ocorrer primeiro entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda e a data em que o ativo for desreconhecido.

79 — O método de amortização deve refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam consumidos pela entidade.

80 — Existem vários métodos de amortização para imputar a quantia amortizável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil estimada. Estes métodos incluem o método das quotas constantes (ou da linha reta), o método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o método das unidades de produção. A amortização por quotas constantes resulta num gasto linear durante a vida útil do ativo, se o seu valor residual não se alterar. O método das quotas degressivas resulta num gasto decrescente durante a vida útil do ativo. O método das unidades de produção resulta num gasto baseado no uso ou produção esperados.

81 — A presente Norma preconiza que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.