

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA O EXAME DA OCC

37.ª Edição

ATIVOS INTANGÍVEIS

NCRF 6

Janeiro de 2019
Fevereiro de 2019
Março de 2019

Miguel Silva
mjsilva@ipca.pt

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Ativo Intangível

“é um ativo não monetário identificável sem substância física”

§8 NCRF 6



- Tem de ser:
- Identificável
- Controlado pela entidade
- Capaz de gerar benefícios económicos futuros
- Fiavelmente mensurado

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

RECURSOS INTANGÍVEIS DETIDOS PELAS EMPRESAS:

- Conhecimentos técnicos;
- Propriedade intelectual;
- Conhecimento de mercado;
- Implementação de novos processos e sistemas;
- Marcas.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Exemplos de AI:

- Software de computadores
- Patentes
- Copyrights
- Filmes
- Listas de clientes
- Direitos de hipotecas
- Licenças de pesca
- Quotas de importação
- Franchises

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

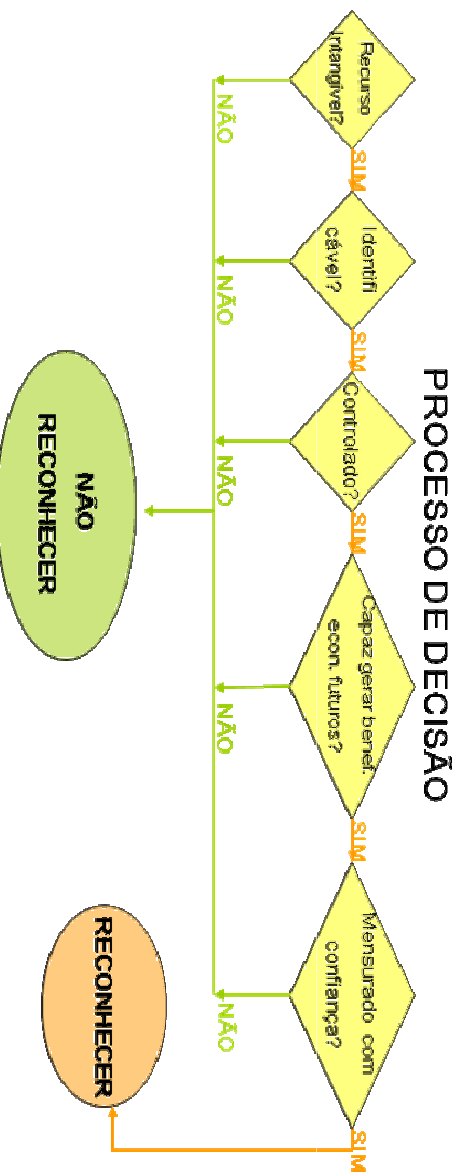
Principais questões:

- Que critérios para a capitalização de um determinado dispendio ou para o seu reconhecimento imediato como gasto do período?
- Como se deve processar a amortização dos AI?
- Como identificar e tratar a imparidade de um AI?

5

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Problemática do reconhecimento:



6

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

IDENTIFICABILIDADE (§12)

- Um elemento cumpre este requisito se:
 - for separável e a entidade o puder vender, transferir, licenciar, arrendar ou trocar seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado;
 - for proveniente de direitos contratuais ou outros direitos legais (por exemplo direitos de autor, direitos de propriedade, registo de passes de jogadores de futebol, etc.).

7

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

CONTROLO (§13)

Um elemento cumpre este requisito se a entidade tem o poder de controlar os benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e também se pode restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, esse poder é dado por direitos legais. Na ausência destes, será mais difícil demonstrar-se a existência de controlo.

8

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

BENEFÍCIOS ECONÓMICOS FUTUROS (§17)

Podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela empresa.

9

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

“Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados.”

§97 EC

- Qual é o valor do Ativo Intangível nas demonstrações financeiras?

10

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

- a) Aquisição dos Ativos Intangíveis ao exterior
- b) Ativos Intangíveis gerados internamente

11

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

a) Aquisição de AI ao exterior:

- **Ativos Adquiridos separadamente**
 - Mensurados ao custo de aquisição
- **Custo de aquisição:** Se o ativo intangível é adquirido separadamente, então o seu custo é mensurado com maior fiabilidade. Neste caso, o **CUSTO** equivale ao preço de compra adicionado de todas as despesas suportadas para colocar o ativo em situação de utilização (por exemplo, direitos de importação, impostos não dedutíveis, custos associados à preparação do ativo para o uso pretendido, custos para testar o funcionamento do ativo, juros no âmbito da NCRF 10) (§27 e 28).

12

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

a) Aquisição de AI ao exterior:

- **Adquiridos em concentração de atividades empresariais**
 - Custo = Justo Valor à data de aquisição (§33) => Mercado ativo
 - Em caso de inexistência de um mercado ativo:
 - Justo valor = quantia que a entidade teria de pagar pelo ativo à data de aquisição numa transação entre partes conhecedoras não relacionadas (§39)
- **Adquiridos por meio de subsidio das entidades públicas**
 - Mensurados ao Justo valor, quer o ativo, quer o subsidio (§42]

13

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

a) Aquisição de AI ao exterior:

- **Adquiridos por troca de ativos**
 - Mensurados ao Justo valor
 - A mensuração do ativo deve ser feita ao justo valor. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor (porque não é possível determinar com fiabilidade o justo valor do bem adquirido ou do bem cedido ou porque a troca carece de substância comercial), então o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do bem cedido (§43).

14

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

b) AI gerados internamente

- Mensurados ao custo de produção

Proibições do reconhecimento como AI:

- Marcas;
- Títulos de publicações;
- Listas de clientes;
- Quotas de mercado e itens semelhantes.

As despesas com estes elementos não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a entidade como um todo. (§61 e §62)

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

b) AI gerados internamente

- **Fase de pesquisa (investigação)** – pesquisa original e planejada, com o objetivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos;
- **Fase de desenvolvimento** – 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 melhorados), antes do início da fase de produção comercial ou uso.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Fase da pesquisa:

- Os custos suportados nesta fase são reconhecidos como **gastos** do período, uma vez que, não cumprem com todos os critérios de reconhecimento (não se encontram assegurados os benefícios económicos futuros). (§52 e §53)

17

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Exemplos da fase da pesquisa:

- Atividades que visam a obtenção de novos conhecimentos;
- Procura, avaliação e seleção final de aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
- Procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços;
- Formulação, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

18

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Fase de desenvolvimento:

- Para se reconhecer um elemento como AI terá que se demonstrar todas as seguintes condições:
 - Viabilidade técnica de concluir o ativo intangível de modo a que este possa ser usado ou vendido;
 - Intenção de concluir o referido ativo intangível e de o usar ou vender;
 - Capacidade de venda ou de uso do ativo intangível;
 - Demonstração da existência de um mercado para a venda do ativo intangível ou *output* do mesmo, ou então provar a sua utilidade para a empresa;
 - Disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento do ativo intangível, de modo a que este esteja disponível para uso ou para venda;
 - Capacidade para quantificar com fiabilidade os custos suportados com o ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

19

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Exemplos de atividades de desenvolvimento (§57):

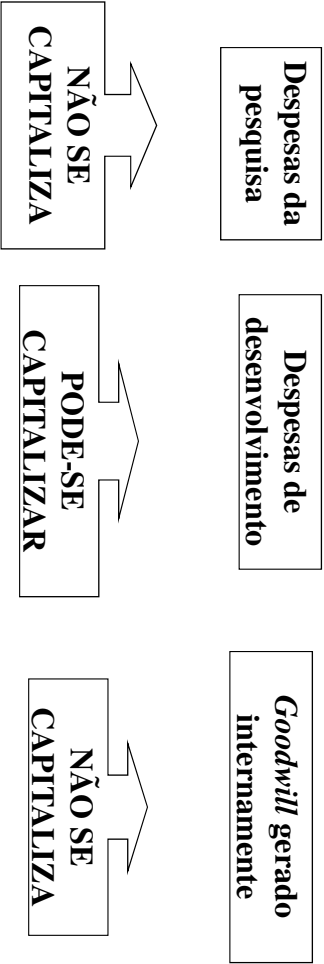
- a) Conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
- b) Conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
- c) A conceção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial;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

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Reconhecimento como gasto (§67):

- Despesas de arranque, tais como custos legais ou de secretariado com a constituição de uma entidade legal;
- Despesas com atividades de formação;
- Publicidade e atividades promocionais;
- Relocalização e reorganização de parte ou da totalidade de uma empresa.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6



ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

- **MODELO DO CUSTO** – um ativo intangível deve ser reconhecido pelo seu CUSTO INICIAL MENOS QUALQUER AMORTIZAÇÃO ACUMULADA OU PERDAS DE IMPARIDADE ACUMULADAS;

$$QE = CI - AA - PIA$$

- **MODELO DE REVALORIZAÇÃO**– um ativo intangível pode ainda ser contabilizado pelo valor reavaliado que é o JUSTO VALOR À DATA DA REAVALIAÇÃO MENOS QUALQUER AMORTIZAÇÃO ACUMULADA SUBSEQUENTE E QUALQUER PERDAS DE IMPARIDADE ACUMULADAS.

$$QE = JV - AA - PIA$$

NOTA: A adoção do Modelo de Revalorização não é permitida para ativos intangíveis na NCRF-PE.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

VIDA ÚTIL E AMORTIZAÇÃO

- **AI com vida útil finita:**

- devem ser amortizados durante o período de vida útil (§95)

- **AI com vida útil indefinida :**

- devem der amortizados no prazo máximo de 10 anos (§105)

NOTA: Até 31/12/2015, os AI com vida útil indefinida não eram amortizados.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Ativos com vida útil finita

- Estimativa da vida útil

A amortização de um AI com **VIDA ÚTIL FINITA** deve ser efetuada de acordo com o **modelo do consumo esperado dos benefícios económicos** (§95).

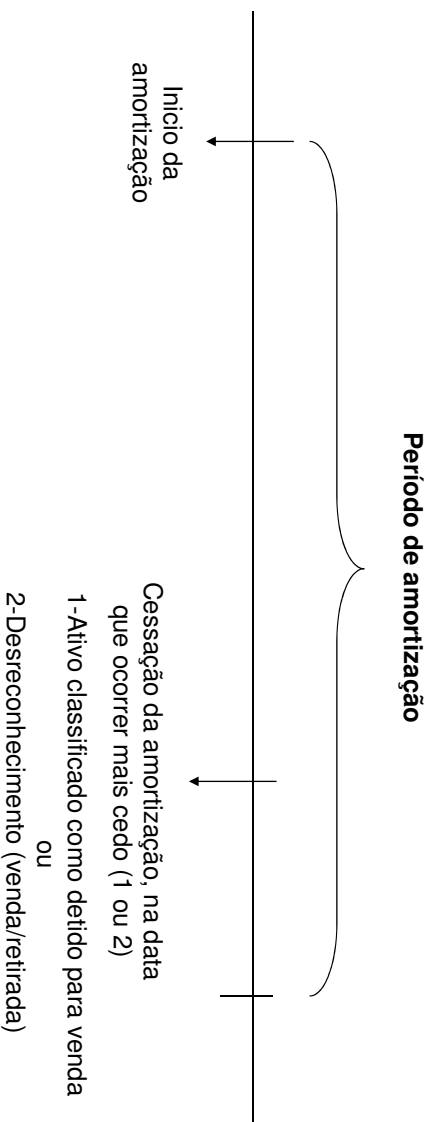
A determinação da vida útil pode basear-se em fatores como (§88):

- o uso esperado do bem;
- informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes;
- ciclos de vida típicos;
- obsolescência tecnológica;
- período de controlo sobre ativos e limites legais, etc.

Nota: A vida útil de um AI que resulte de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder o período desses direitos, podendo no entanto ser mais curta se a entidade esperar usar o ativo por um período de tempo inferior ao resultante de direitos contratuais/legais (§92).

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

- Período de amortização



ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Quantia depreciável = Custo do ativo – Valor Residual

Valor residual será de zero, a menos que exista (§98):

- Um compromisso de um terceiro de comprar o ativo no final da sua vida útil;
- Um mercado ativo com base no qual se pode determinar o valor residual do ativo e seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Métodos de Amortização (§95 a §97)

Método da linha reta – os gastos com a amortização são imputados proporcionalmente ao tempo de uso.

Método das unidades de produção – os gastos com a amortização são imputados em função do consumo dos benefícios económicos.

Método degressivo – os gastos com a amortização são imputados numa base degressiva (decrecente).

NOTA: Até 31/12/2015, o método degressivo não estava previsto na NCRF 6.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Revisão periódica (§102 a §104)

(pelo menos no final de cada período financeiro)

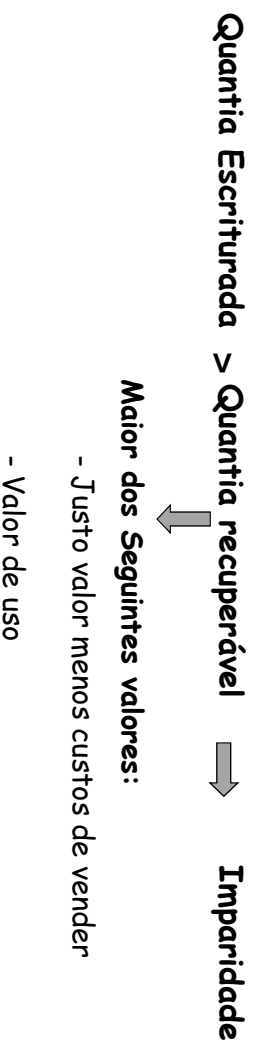
- Vida útil;
- Valor residual;
- Método de amortização

29

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Perdas por Imparidade – NCRF 12

- Deve ser comparada a quantia recuperável do ativo com a sua quantia escriturada e deve reconhecer-se, como perda por imparidade, qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável, sendo a quantia recuperável de um ativo o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso.



30

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Perda por Imparidade

Exemplo:

Consideremos um projeto de desenvolvimento de um produto que, por cumprir os requisitos da NCRF 6, foi capitalizado para amortização em três anos. No entanto, durante o segundo ano, a administração decidiu que já não iria proceder ao lançamento do produto.

O que fazer?

31

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Perda por Imparidade

- Resposta:
- Verifica-se aqui a **imparidade** do ativo, uma vez que este já **não gerará benefícios económicos futuros** para a entidade, logo já não pode ser classificado como Ativo.
- Há pois que reconhecer a **imparidade** do Ativo Intangível.

32

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Perdas Por Imparidade:

Tal como nos Ativos Fixos Tangíveis, à data de relato, a entidade deve avaliar (com base em fontes internas e externas) se há qualquer indicação de que a perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído.

Neste caso, a quantia escriturada do ativo intangível deve ser aumentada até à sua quantia recuperável, até ao limite da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortizações) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no ativo em anos anteriores (§60 e §61, NCRF 12).

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Modelo de Revalorização (§73 a §85)

- As revalorizações do AI devem ser feitas com suficiente regularidade de modo a assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente da que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.
- A frequência das revalorizações depende da volatilidade dos AI:
 - se for significativa, são necessárias revalorizações anuais;
 - se forem insignificantes, tais revalorizações frequentes são desnecessárias.

Nota: A aplicação do modelo de revalorização, apenas é possível se o **justo valor** puder ser obtido num Mercado Ativo (§73). Em Portugal é de difícil aplicação.

ATIVOS INTANGÍVEIS - NCRF 6

Quando deve um ativo intangível ser desreconhecido? (§108 a §113)

Um elemento do ativo intangível deve ser desreconhecido do balanço:

- no momento da alienação; ou
- quando nenhuns benefícios económicos forem esperados do seu uso e alienação.

Ganho ou Perda:

$$\underline{Mv/mv = Vv - (VA - AA - PIA)}$$

35

Exemplo prático

O “Liga dos Últimos Futebol Clube”, um clube profissional de futebol, adota uma política de contabilização do custo de compra de contratos de jogadores pelo lançamento dos honorários da transferência na demonstração dos resultados no ano da transferência.

Segundo a NCRF 6, é aceitável a continuidade desta política ou considera que os honorários devem ser capitalizados como ativos intangíveis e amortizados como tal?

Fonte: Rodrigues, João (2005); “*Adoção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*”, Áreas Editora, pp.123-124 (adaptado).

36

Exemplo prático

Resolução

Neste caso, os 3 **critérios de definição** são claramente cumpridos – os contratos dos futebolistas são identificáveis, são controlados pela entidade via contrato e os BEF são expectáveis na capacidade que existe de vender o contrato a outros clubes e aumentar as vendas de bilhetes e de *merchandising* do clube.

Os contratos de registo de jogadores devem, normalmente, ser capitalizados como ativos intangíveis e amortizados pelo período do contrato inicial.

37

Exemplo prático

Resolução

- Deve-se ainda fazer a distinção entre **contratos adquiridos em separado e contratos gerados internamente**. Por exemplo, se um futebolista jogou sempre no mesmo clube, esse clube teria dificuldade em tentar capitalizar os custos relacionados com aquele jogador a partir do momento em que é considerado como desenvolvido internamente.
- Outra questão é se os contratos dos jogadores podem ser **reavaliados** depois da aquisição. Novamente isso é improvável, devido à natureza única das negociações do contrato de um jogador – assim sendo, um mercado ativo não existiria.

38

Exemplo prático

Resolução

- Outra consideração importante, dada a natureza dos contratos dos jogadores, é que se eles forem capitalizados deve-se prestar especial atenção para a aplicação dos **testes de imparidade**, visto que o valor dos contratos dos jogadores pode ser bastante volátil, devido a variações na forma física, lesões, etc..

QUESTÕES DE EXAMES

Questões Exames

EXAME		QUESTÕES
P O C	11 – 03 – 2006	13
	14 – 04 – 2007	38
	17 – 11 – 2007	10 / 11

Questões Exames

EXAME		QUESTÕES
S N C	13 – 03 – 2010	4
	26 – 06 – 2010	39
	30 – 10 – 2010	43
	26 – 02 – 2011	16
	18 – 06 – 2011	4
	02 – 06 – 2012	15 / 45
	20 – 10 – 2012	25 / 40
	29 – 06 – 2013	8 / 9
01 – 02 – 2014		18

Questões Exames

EXAME		QUESTÕES
	17 – 05 – 2014	43
	04 – 10 – 2014	12
	16 – 05 – 2015	42
	27 – 02 – 2016	18
S		
N	30 – 06 – 2018	14
C	27 – 10 – 2018	18