

Conceptual Paper

A problemática dos ativos intangíveis: análise comparativa ao normativo contabilístico português

Submitted in 25, July 2016

Accepted in 31, October 2016

Evaluated by a double blind review system

**LURDES RIBEIRO SILVA¹, SUSANA CATARINO RUA²,
PATRÍCIA RODRIGUES QUESADO³**

Resumo

Objetivo: O objetivo central deste trabalho é efetuar uma análise comparativa da contabilização dos ativos intangíveis no âmbito do SNC (Sistema de Normalização Contabilística) e do SNC-AP (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas).

Desenho/metodologia/abordagem: Investigação qualitativa através da realização de uma análise comparativa ao normativo contabilístico existente no âmbito privado (SNC) e público (SNC-AP).

Resultados: A convergência dos normativos SNC e SNC-AP, no que diz respeito aos ativos intangíveis, nos critérios de reconhecimento e mensuração não é plena. No que respeita ao reconhecimento, é dada a possibilidade, no âmbito público, de um elemento ser reconhecido como ativo, mesmo que não produza benefícios económicos futuros para a entidade, desde que possua potencial de serviço. No que à mensuração se refere, na norma aplicada ao setor público o modelo da revalorização é visto como uma alternativa ao modelo do custo, não estando previsto nesse modelo o reconhecimento de perdas por imparidade.

Originalidade/valor: Entendemos que as conclusões observadas neste trabalho poderão contribuir para que outros estudos se desenvolvam no âmbito de uma análise conjunta aos normativos contabilísticos adotados em Portugal. Além disso, trata-se de um estudo bastante recente, atendendo à obrigatoriedade de adoção do SNC-AP a partir de 2017.

Palavras Chave: Intangíveis, Reconhecimento, Mensuração, SNC, SNC-AP.

1. Introdução

De um ponto de vista normativo, um ativo intangível entende-se como um ativo não monetário identificável sem substância física, estando estabelecidos critérios fundamentais ao seu reconhecimento, em particular a sua identificabilidade, o controlo por parte da entidade que o detém e a existência de benefícios económicos futuros que fluam para o seu detentor. O reconhecimento contabilístico dos ativos intangíveis tem vindo a gerar alguma controvérsia, dadas as características particulares que lhe estão associadas: a dificuldade em identificá-los devido à sua natureza não física e a sua difícil mensuração. No entanto, a característica mais importante tem a ver com o grau de incerteza em relação à obtenção de benefícios económicos futuros. Estas características fazem com

¹ Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: lsilva@ipca.pt.

² Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: srua@ipca.pt.

³ Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: pquesado@ipca.pt.

que esses ativos sejam pouco considerados nas demonstrações financeiras das organizações atuais, existindo cada vez maiores exigências das partes interessadas em informação transparente e credível. Cabe também aos sistemas de controlo de gestão o papel de construção de um conjunto de indicadores estratégicos, abrangentes e coerentes, permitindo considerar na avaliação do desempenho a importância crescente dos valores intangíveis e intelectuais, não se limitando apenas a reconhecer o *goodwill* adquirido.

O ano de 2016 ficará marcado por uma reforma nacional ao nível da contabilidade empresarial e pública. Com a publicação do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, os instrumentos contabilísticos do novo SNC foram aprovados para serem aplicados a períodos que se iniciem a partir 1 de janeiro de 2016. Também a implementação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, trará para as administrações públicas uma uniformidade de procedimentos contabilísticos não existente no setor público em Portugal até então, e cuja obrigatoriedade de aplicação se reporta a 1 de janeiro de 2017.

Na sequência da reforma atual, procura-se neste trabalho efetuar uma análise comparativa da contabilização dos ativos intangíveis no âmbito do SNC e do SNC-AP. Para tal, procede-se primeiramente, no capítulo dois deste trabalho, a uma contextualização do tema, nomeadamente verificar a evolução da contabilidade pública em Portugal, assim como uma delimitação do conceito de ativos intangíveis no âmbito contabilístico e a sua relevância nos sistemas de controlo de gestão. Passaremos de seguida, no terceiro capítulo, a um estudo comparativo dos critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis adquiridos e gerados internamente em ambos os normativos contabilísticos em análise. O trabalho termina com as principais conclusões sobre o tema em análise.

2. Enquadramento do Tema

2.1. A evolução da contabilidade pública em Portugal

O processo de evolução da Contabilidade Pública tem-se sentido ao nível Europeu, não se excluindo Portugal, aonde se denotam avanços notórios neste sistema contabilístico, seguindo o estabelecido no âmbito empresarial, mas atendendo sempre aos elementos caracterizadores da Contabilidade Pública e das entidades às quais esta se aplica, bem como às normas internacionais de contabilidade para o setor público (IPSAS^[1]) emanadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

A evolução da Contabilidade Pública em Portugal, até à aprovação dos planos públicos setoriais fez-se em três fases (Rua e Carvalho, 2006), a saber:

1. Até 1990: Contabilidade Pública tradicional, também chamada de contabilidade do orçamento, que além do objetivo de execução do orçamento, tinha ainda por objetivos o controlo da legalidade e a prestação de contas.
2. De 1990 a 1997: Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). Com esta reforma a análise da posição financeira de uma entidade pública passou a estar incluída nos objetivos da Contabilidade Pública. A partir de então tornou-se necessário que a Contabilidade Pública fornecesse informação útil para a tomada de decisões dos seus utilizadores internos e externos.
3. De 1997 a 2015: surgimento e aplicação dos planos públicos setoriais^[2]. Com estes planos são introduzidos três sistemas contabilísticos: orçamental, patrimonial e analítica. A contabilidade patrimonial é a grande novidade introduzida nesta fase da Contabilidade Pública, tendo por objetivo a elaboração de mapas patrimoniais, como o Balanço e a Demonstração dos Resultados por natureza, que permitem

concluir acerca da posição económica e patrimonial de uma entidade pública. Daí que questões como o reconhecimento e a mensuração dos ativos públicos tornou-se a grande problemática na aplicação destes planos públicos setoriais. Perante esta problemática foi aprovado, em 2000, o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), que constitui um importante avanço no âmbito da inventariação dos ativos públicos.

Podemos afirmar que desde a RAFE e até à aprovação dos planos públicos setoriais, deu-se um grande avanço na normalização da Contabilidade Pública em Portugal, evidenciando uma preocupação pela harmonização e comparabilidade da informação contabilística pública.

Todavia, estes planos setoriais tinham por base um plano contabilístico de âmbito empresarial (Plano Oficial de Contabilidade – POC) que foi revogado, em 2009, pelo Sistema de Normalização Contabilística^[3] (SNC), que atende às normas internacionais emanadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), no intuito de harmonizar a contabilidade (dita de âmbito privada ou empresarial) em Portugal, com as dos demais países da Europa.

Por isso, e apesar de se considerar satisfatória a implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e dos planos setoriais, nomeadamente nos organismos com autonomia administrativa e financeira da administração central e nos municípios, que já apresentam demonstrações financeiras na base do acréscimo, de acordo com o terceiro parágrafo (para.) da Introdução do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, “pode afirmar-se que a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada (...)”.

Por um lado, deparamo-nos com o SNC que se baseia em princípios e, por outro lado, deparamo-nos com os planos setoriais de Contabilidade Pública que se baseiam mais em regras do que em princípios; o que demonstra inconsistência nos sistemas contabilísticos privados e públicos. Digamos que ao ser revogado o POC, “que este na base da criação do POCP, fez com que desaparecessem as bases concetuais que eram as referências do POCP” (Teixeira, 2016, p. 3) e restantes planos setoriais.

Para além disso, e de acordo com o nono para. da Introdução ao Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, o sistema contabilístico público encontra-se fragmentado, entre outros aspetos, em virtude da “existência de referenciais contabilísticos autónomos para a administração central, local, para o setor da saúde, da educação e o da segurança social”.

Na verdade, “é necessário que existam normas de contabilidade que garantam a transparência e fiabilidade na prestação de contas das entidades públicas” (Silva, Rodrigues e Guerreiro, 2016, p. 3).

Acresce a estes factos, a necessidade de comparabilidade da informação financeira das diferentes entidades públicas da União Europeia (UE) e, conseqüentemente, a aprovação Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia, na qual se refere a necessidade de aferir a adequabilidade das IPSAS aos diferentes Estados-membros da UE (Jorge, 2012, p. 50).

Perante estes factos, o Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho, atribuiu à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do Comité de Normalização Contabilística Pública, a incumbência de elaborar um novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que tem por base o SNC, de âmbito empresarial, e as IPSAS do IPSASB, de forma a garantir alguma consistência e comparabilidade da

informação financeira em Portugal, bem como com outros países da UE. Este novo SNC-AP foi aprovado pelo Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro, e veio revogar os planos setoriais públicos portugueses em vigor, sendo de aplicação obrigatória a partir de janeiro de 2017^[4].

O novo SNC-AP tem por base as IPSAS existentes no âmbito público a nível internacional, atende às características das entidades públicas portuguesas, e vem assim aproximar o sistema de contabilidade pública ao SNC já existente no âmbito privado em Portugal.

2.2. Ativos Intangíveis: revisão da literatura

2.2.1. Os ativos intangíveis no sistema de contabilidade financeira

É objetivo deste subponto delimitar o conceito de ativo intangível no âmbito contabilístico.

As normas contabilísticas referem como exemplos comuns aos elementos englobados nos ativos intangíveis os *softwares* 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. No entanto, nem todos estes recursos podem ser reconhecidos contabilisticamente como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras.

Assim, um ativo intangível deve apresentar as seguintes características:

- Deve estar sujeito a uma identificação específica e a um reconhecido descritor, garante da sua propriedade única;
- Possuir existência e proteção legal;
- Deve estar associado ao direito legal de propriedade privada, devendo a mesma ser legalmente transferível e podendo, por isso, ser judicialmente reclamada;
- Deve existir uma evidência ou manifestação tangível da sua existência;
- Deve ter sido criado ou manifestada a sua existência em determinado momento identificável ou resultado de determinado fenómeno ou evento;
- Deve ter associado a possibilidade de ser destruído ou terminada a sua existência num momento concreto ou em resultado de um fenómeno ou evento identificável (Lopes, 2013, p. 105).

Em suma, podemos apresentar como característica básica dos ativos intangíveis, a não existência de substância física. Para além disso, apresenta um elevado grau de incerteza acerca da sua capacidade de gerar benefícios económicos e é um elemento de difícil valorização financeira. Assim, segundo Rodrigues (2006), o conceito de ativo intangível é muitas vezes definido no sentido negativo, isto é, não é definido por aquilo que é, mas sim no sentido de não ser um ativo tangível.

A identificação de critérios de enquadramento (identificabilidade, controlo, benefícios económicos futuros) e de reconhecimento (probabilidade dos benefícios económicos futuros serem atribuíveis ao ativo e fluírem para a entidade, bem como a fiabilidade na mensuração do ativo) incutem ordem e alguma disciplina na prática contabilística (Lopes, 2013).

A questão da identificabilidade está relacionada com a sua separabilidade face aos outros ativos detidos por uma organização e, por isso, ser passível de realização independente da totalidade do negócio (ou *goodwill*). Um ativo é identificável se puder ser separado ou

divido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto, com um contrato, ativo ou passivo relacionado. Ou ainda, quando resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. A separabilidade é uma condição indispensável, ainda que não suficiente para a identificabilidade de um ativo intangível.

O controlo do ativo intangível representa o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam para a entidade e que o acesso ao mesmo possa ser restringido a terceiros, ou seja, a sua proteção através de direitos legais. No entanto, o cumprimento legal de um direito não é condição necessária para o controlo. Esse controlo, que uma entidade tem, é exercido quando se reclama os seus direitos ou serviços, não estando baseado na sua posse jurídica, mas antes na posse económica. Os benefícios económicos futuros são um dos núcleos centrais da definição e reconhecimento de um ativo intangível. Esses benefícios podem incluir réditos de venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela empresa.

Na verdade, nem todos os recursos intangíveis satisfazem estes critérios pelo que apenas alguns são reconhecidos como ativos intangíveis e apresentados no balanço da organização, ou seja, a identificação de recursos intangíveis (sentido amplo) culmina numa particularização objetiva ao nível do seu reconhecimento contabilístico – a de ativos intangíveis (em sentido restrito) (Lopes, 2013). Estamos assim, segundo o autor, perante o não reconhecimento de alguns elementos patrimoniais que constituem verdadeiros elementos potenciadores de importantes benefícios económicos futuros, o que tem vindo a desacreditar a teoria contabilística.

A problemática do não reconhecimento de grande parte dos recursos intangíveis faz emergir a importância do relato financeiro. Rodrigues (2011) refere que apesar de os ativos intangíveis terem vindo a assumir-se como fatores decisivos na criação de valor das entidades do século XXI, muitos desses ativos não são explicitamente reconhecidos nas demonstrações financeiras, existindo, nas últimas décadas, um acentuado interesse e pressão da comunidade científica na temática da deterioração da informação contabilística por esta não reconhecer grande parte dos intangíveis, que são, atualmente, as principais fontes geradoras de inovação e competitividade das organizações. Assim, segundo o *Meritum Project* da Comissão Europeia, a capacidade das demonstrações financeiras para fornecer uma visão precisa da situação financeira da empresa parece ter diminuído ao longo das últimas décadas, juntamente com o aumento da importância dos bens intangíveis. Isto retrata a escassez da divulgação de informação de intangíveis apesar da sua crescente importância como fonte de vantagem competitiva sustentável. Em grande medida, isso pode ser atribuído às condições restritivas impostas pelas normas de contabilidade para o reconhecimento como ativo nas demonstrações financeiras dos investimentos imateriais.

Cañibano, García-Ayuso e Sánchez (2000) referem-se a problemas concetuais e metodológicos subjacentes à medição da inovação empresarial, pela falta de capacidade de as normas de contabilidade refletirem com precisão as atividades inovadoras nas demonstrações financeiras das entidades. Os autores acrescentam que as demonstrações financeiras poderiam constituir uma base sólida para a medição da inovação, se nelas fossem incluídas informações mais relevantes sobre os intangíveis que se podem assumir decisivos no valor das organizações.

Os organismos de normalização contabilística parecem estar cientes da necessidade de responder às mudanças operadas neste âmbito, pelo efeito da globalização da economia e da sua dependência do capital intelectual (Rodrigues & Oliveira, 2002). No entanto,

dadas as características particulares desses ativos intangíveis, esta torna-se uma matéria controversa no âmbito da contabilidade pelo facto de a perspectiva mais tradicional desta ciência não revelar condições para acolher no seu seio essas novas realidades (Rodrigues, 2011).

A problemática dos ativos intangíveis não se coloca apenas ao nível da contabilidade financeira e do seu reconhecimento nas demonstrações financeiras, mas também ao nível da contabilidade e controlo de gestão, aspeto que analisaremos sucintamente no subponto seguinte deste trabalho.

2.2.2. Os ativos intangíveis e os sistemas de controlo de gestão

Nos anos 70 assistiu-se a uma mudança tecnológica, sociocultural, económica e política que tornou o mercado mais dinâmico e competitivo. Até então, vivia-se na Era Industrial onde as empresas se caracterizavam pela produção em massa e produtos pouco diferenciados. Com a chegada da Era da Informação, onde o conhecimento se tornou uma “arma” para que as organizações se superassem em relação aos seus concorrentes, criaram-se novos processos para atingir o sucesso competitivo e os gestores foram obrigados a acrescentar valor aos seus produtos e serviços através da forte aposta nos ativos intelectuais e na inovação. A capacidade das organizações em explorar os ativos intangíveis tornou-se muito mais decisiva em detrimento de investir apenas nos ativos tangíveis (Kaplan & Norton, 2001; Russo, 2009). No entanto, naquela época, as organizações ainda não tinham implementado nenhum sistema capaz de avaliar o desempenho de tais ativos, que eram, por vezes, difíceis de identificar porque os sistemas de medição tradicionais só refletiam a contabilidade de uma empresa e o desempenho financeiro (Banchieri, Planas & Rebull, 2011).

Segundo Antunes e Mucharreira (2015), as sociedades estão a transformar-se cada vez mais em economias e sociedades de conhecimento derivado do impacto cada vez maior das tecnologias de informação e do comércio eletrónico, do desenvolvimento das patentes e das estratégias de gestão. “Urge, assim, a necessidade de se dedicar particular atenção aos ativos intangíveis, uma vez que estes se apresentam como aspeto diferenciador das empresas e geradores de vantagens competitivas” (p. 115).

Kaplan e Norton (1996a) apresentaram algumas das capacidades criadas pelos ativos intangíveis, nomeadamente:

- Fidelizar os clientes atuais, cativar novos clientes e satisfazê-los com eficácia e eficiência;
- Criar produtos e serviços inovadores desejados por segmentos de clientes-alvo;
- Produzir produtos de alta qualidade e serviços personalizados, a baixo custo e com prazos curtos;
- Motivar e qualificar os funcionários para a melhoria contínua dos processos, qualidade e tempos de resposta; e
- Implantar tecnologia de informação, bases de dados e sistemas.

Neste contexto, os gestores começaram a duvidar das capacidades da informação financeira para medir a real evolução das organizações e as empresas tiveram de se adaptar fazendo com que os recursos intangíveis obtivessem um papel mais relevante. Na opinião de Mavlutova e Babauska (2013), os ativos intangíveis aumentam o valor de mercado das empresas e a sua competitividade. Assim, aspetos como a qualidade dos produtos, a satisfação dos clientes, a eficácia nos processos internos e a satisfação e competência dos colaboradores passaram a ser assuntos chave para o sucesso de qualquer organização (Niven, 2008).

A melhoria dos sistemas de informação e a comunicação impulsionou as organizações a encontrarem novas formas para se manterem no mercado e atingirem os seus potenciais objetivos que, contrariamente aos sistemas tradicionais, assentavam em indicadores financeiros e não financeiros por forma a otimizar a relação com os clientes, identificar os processos internos que criam valor e incentivar o desenvolvimento organizacional de forma sustentada (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira & Vicente, 2014).

Em virtude deste cenário surgiu o *Balanced Scorecard* (BSC), a partir de um estudo realizado em 1990 por Kaplan e Norton, apresentando-se como uma ferramenta de excelência que, tendo como base um sistema de medição e gestão estratégica do desempenho e o equilíbrio entre a gestão financeira e o capital intangível das empresas, permite obter vantagens competitivas nas organizações, de forma a indicar aos gestores o que se fez, como se fez e que medidas devem ser tomadas para corrigir eventuais situações menos corretas que poderão ter surgido ou para continuar a atuar no mercado com sucesso (Kaplan & Norton, 1992, 1996a, 1996b, 1997).

No entender de Kaplan e Norton (1997), muitas empresas investem em soluções rápidas e superficiais para obter e manter resultados financeiros de curto prazo, descuidando a criação de valor a longo prazo, particularmente os ativos intangíveis e intelectuais em que se apoia o crescimento futuro.

O BSC possibilita a construção de um conjunto de indicadores estratégicos, distribuídos em perspetivas básicas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento), permitindo considerar a crescente importância de aspetos intangíveis frente aos tradicionais aspetos tangíveis. Assim, o BSC permite à organização avaliar o valor criado pelos ativos intangíveis relacionados com os recursos humanos (competências dos colaboradores), capital de informação (sistemas de informação) e capital organizacional (cultura e valores da organização) e ao mesmo tempo interligar esses ativos com ativos tangíveis e dessa forma criar valor para os clientes (Kaplan & Norton, 2001; Tayles, 2006).

De acordo com López e Nevado (2016), no controlo estratégico, a perspetiva de medição dos ativos intangíveis, entendidos como capacidades futuras de uma organização, permite antecipar necessidades e oportunidades.

Estritamente relacionado com o referido estão os modelos *Skandia Navigator* e *Intangible Assets Monitor* (IAM) que têm subjacente a necessidade de sistemas de informação e controlo de gestão que permitam à organização uma gestão adequada do conhecimento, através do desenvolvimento de indicadores desenhados para refletir as distintas dimensões que integram o capital intelectual de uma organização (Quesado, Guzmán & Rodrigues, 2012).

O modelo *Skandia Navigator* baseia-se na ideia de que o verdadeiro valor de uma empresa está na sua capacidade de criar valor sustentável através do seu capital intelectual^[5], apresentando indicadores para as seguintes áreas: financeira, clientes, processos, renovação e desenvolvimento e humana/pessoal (Edvinsson & Malone, 2003). Por sua vez, o IAM baseia-se num conjunto de indicadores (de crescimento e renovação; de eficiência e de estabilidade) para a medição e gestão dos ativos intangíveis estruturados em três grandes grupos: estrutura externa (marcas; relações com clientes; fornecedores; banca e acionistas); estrutura interna (gestão de processos; estrutura legal; sistemas de investigação e desenvolvimento; cultura organizacional; sistemas administrativos e de recolha e divulgação de informação); habilidades individuais (*know-how*, conhecimentos, valores, formação e experiência) (Rezende, 2003).

3. Estudo comparativo dos ativos intangíveis do SNC ao SNC-AP

Conforme tivemos oportunidade de analisar no ponto 2.2.1. deste trabalho, de acordo com o para. 12 da Norma Contabilística Pública (NCP) 3 (SNC-AP, 2015), e também em conformidade com o para. 8 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 6, podemos definir ativos intangíveis como “um ativo não monetário identificável sem substância física”.

Dentro dos bens sem substância física podemos ter aqueles que são adquiridos separadamente, ou aqueles que são gerados internamente e que podem, ou não ser reconhecidos como ativos intangíveis, conforme o cumprimento de determinados requisitos.

Os subpontos seguintes estudam as regras de reconhecimento e de mensuração destes tipos de bens intangíveis.

3.1. Ativos intangíveis adquiridos separadamente

3.1.1. Reconhecimento

Note-se que no que respeita ao reconhecimento, nem os planos setoriais de contabilidade pública, nem mesmo o POC, anteriormente aplicáveis, respetivamente, ao âmbito público e privado, mencionavam os critérios que um elemento deveria preencher para poder ser reconhecido numa demonstração financeira.

Ultrapassando essas lacunas concetuais, as estruturas concetuais do SNC (2015) e do SNC-AP (2015) são concordantes quanto ao conceito de reconhecimento, entendendo-o como o processo pelo qual um elemento é incorporado numa demonstração financeira, uma vez satisfeito o conceito de um elemento e os seus critérios de reconhecimento.

A estrutura concetual do SNC (2015) menciona, no para. 81, que um item, que satisfaça a definição da classe em questão, pode ser reconhecido, se for provável que fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se o elemento puder ser mensurado com fiabilidade.

À semelhança desta, a estrutura concetual do SNC-AP (2015), no para.113, também faz referência à necessidade que um elemento cumpra o conceito da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento e à mensuração fiável do elemento, para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira.

Daí que no para. 21 da NCP 3 (SNC-AP, 2015), e no para. 18 da NCRF 6 (SNC, 2015) menciona que um item apenas pode ser reconhecido como ativo intangível se satisfaz a definição de um ativo intangível (como vimos, se for um ativo identificável sem substância física) e os critérios de reconhecimento.

Resultantes destes requisitos, ambas as normas fazem menção a dois critérios de reconhecimento que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido como ativo intangível e que apresentamos na tabela 1.

**Tabela 1 – Critérios de reconhecimento dos AI adquiridos separadamente:
SNC versus SNC-AP**

SNC (NCRF 6, para.21)	SNC-AP (NCP 3, para.23)
Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se: a) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e b) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.	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.

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a tabela anterior, em ambos os diplomas, o primeiro critério de reconhecimento está associado ao conceito de ativo. Portanto, importa antes de mais definir o que se entende por ativo.

A estrutura concetual do SNC (2015) define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros” (SNC, 2015, EC, para. 49). Acrescentando que os benefícios económicos futuros são “o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade” (SNC, 2015, EC, para. 52). Também o *International Accounting Standards Board* (IASB) (1989) faz referência aos benefícios económicos futuros entendidos enquanto rendimentos.

No âmbito público, a estrutura concetual do SNC-AP (2015), define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” (SNC-AP, 2015, EC, para. 88); acrescentando que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros” (SNC-AP, 2015, EC, para. 89).

Como podemos concluir pelo conceito de ativo e pelo primeiro critério de reconhecimento, existe uma diferença evidente do SNC para o SNC-AP, que respeita ao facto de, no âmbito público, ter sido acrescentado o potencial de serviço.

Na verdade, se atendêssemos apenas aos rendimentos provenientes de um elemento, muitos dos bens públicos não seriam reconhecidos como ativos, porque não produzem quaisquer rendimentos para a entidade que os controla, produzindo muitas vezes fluxos de caixa negativos em virtude dos elevados custos da sua manutenção.

Por essa razão, autores como Mautz (1981) e Barton (2000, 2004) consideram que esses elementos não produzem fluxos de caixa positivos (rendimentos) e por isso não podem ser reconhecidos como ativos e incluídos no balanço.

Para ultrapassar estas questões, no âmbito público foi acrescentado o potencial de serviço resultante de um elemento (Rua, 2016), para que aqueles bens públicos que não produzem quaisquer rendimentos possam ser reconhecidos como ativos desde que possuam potencial de serviço, e contribuam, assim, para o alcance dos objetivos da entidade pública que os controla economicamente.

Em conformidade com o exposto, a estrutura concetual do SNC-AP (2015), define o potencial de serviço como “a capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade” (SNC-AP, 2015, EC, para. 90).

A NCP 3 (SNC-AP, 2015) refere que “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”

(SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 20). Nesse mesmo para. 20, dá ainda um exemplo do uso de propriedade intelectual num processo de produção ou serviço que pode reduzir os futuros custos de produção ou do serviço ou mesmo melhorar a prestação do serviço em vez de aumentar os rendimentos futuros.

Vemos assim que, enquanto no âmbito empresarial, para que um elemento seja reconhecido como ativo deve produzir benefícios económicos futuros entendidos enquanto rendimentos, ou fluxos de caixa para a empresa; no âmbito público, podem ainda ser reconhecidos como tal, se possuírem potencial de serviço e contribuir assim para o alcance dos objetivos da entidade.

Quanto a segundo critério que um elemento deve cumprir para ser reconhecido como ativo, falamos em ambos os âmbitos da necessidade de mensuração fiável, aspeto que será analisado no ponto seguinte deste trabalho.

3.1.2. Mensuração

No que respeita à mensuração dos ativos intangíveis, isto é, à atribuição de uma quantia monetária pela qual o elemento aparece refletido no balanço, tanto o SNC (2015) como o SNC-AP (2015) fazem menção à existência de dois momentos de mensuração: no reconhecimento inicial e mensuração subsequente (ou após o reconhecimento inicial).

a) Mensuração no reconhecimento inicial

No momento do reconhecimento inicial, a regra geral referida nos diplomas em análise é o custo, ou seja, “o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível” (SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 27). Também os planos setoriais públicos e o plano privado faziam menção ao registo inicial dos ativos imobilizados, e especificamente também dos ativos intangíveis, ao que denominavam de custo histórico.

Há todavia, algumas exceções ao custo mencionadas nesses diplomas. A NCP 3 (SNC-AP, 2015) faz referência à troca de ativos, mencionando, nos para. 39 e 40, que se o justo valor do ativo cedido e do ativo recebido forem determináveis fiavelmente, o primeiro deve ser considerado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que o segundo seja mais claramente evidente. Caso não seja possível determinar fiavelmente o justo valor desses ativos, então o custo do ativo recebido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido. No âmbito privado ou empresarial, os para. 43 a 45 da NCRF 6 (SNC, 2015) não contradizem o mencionado no SNC-AP (2015) quanto à mensuração dos ativos adquiridos por troca, apenas acrescentam, à fiabilidade de determinação do justo valor, o requisito de que a transação de troca possua substância comercial (conforme para.44 da NCRF 6 do SNC (2015)), para que possa ser aplicado o justo valor.

Uma outra exceção ao custo respeita à aquisição de ativos através de uma transação sem contraprestação^[6]. O para.38 da NCP 3 (SNC-AP, 2015) refere que, nestes casos, o custo do item é o seu justo valor à data em que é adquirido. O para. 42 da NCRF 6 (SNC, 2015) refere, remetendo para a aplicação da NCRF 22, a possibilidade de reconhecer inicialmente esses ativos pelo seu justo valor ou então, reconhecê-los por uma quantia nominal mais qualquer dispêndio que seja diretamente atribuível à preparação do ativo para o seu uso pretendido.

A tabela 2 apresenta uma síntese comparativa do exposto nesta epígrafe quanto à mensuração no reconhecimento inicial dos ativos intangíveis adquiridos separadamente.

Tabela 2 – Mensuração no reconhecimento inicial dos AI adquiridos separadamente: SNC versus SNC-AP

Situação		SNC (NCRF 6)	SNC-AP (NCP 3)
Regra Geral		- Custo	- Custo
Exceções	AI adquiridos por troca	- Justo valor do ativo cedido, ou do ativo recebido se for mais claramente evidente do que o primeiro. - Quantia escriturada do ativo cedido, se o justo valor não for determinável fiavelmente ou a transação careça de substância comercial.	- Justo valor do ativo cedido, ou do ativo recebido se for mais claramente evidente do que o primeiro. - Quantia escriturada do ativo cedido, se o justo valor não for determinável fiavelmente.
	AI adquiridos através de uma transação sem contraprestação	- Justo valor; <u>Ou</u> - Quantia nominal mais qualquer dispêndio para preparar o ativo para o uso pretendido.	- Justo valor à data de aquisição.

Fonte: Elaboração própria.

b) Mensuração subsequente

No que respeita à mensuração subsequente, que a NCRF 6 (SNC, 2015) denomina de mensuração após o reconhecimento inicial, existem algumas diferenças entre os dois diplomas em análise.

Relativamente a este momento de mensuração, a NCRF 6 (SNC, 2015), no para.70 refere que a entidade deve escolher entre o modelo do custo ou o modelo da revalorização, sendo ambos os modelos opcionais e colocados ao mesmo nível. Regra geral, o modelo escolhido deverá ser aplicado a toda uma classe^[7] de ativos intangíveis.

Quanto ao modelo do custo essa norma, no para. 72, refere que um ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada^[8] e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Se a entidade optar pelo modelo da revalorização, o para. 73 da NCRF 6 (SNC, 2015) refere que o ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que corresponde ao seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Essa mesma norma refere, no para. 77, que a frequência das revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos ativos intangíveis, podendo ser necessário, conforme essa volatilidade, revalorizações anuais. É também mencionado nessa norma o tratamento contabilístico a dar: às amortizações caso a entidade opte por este modelo (para. 78); ao aumento ou à diminuição da quantia escriturada do ativo a reconhecer em resultado da revalorização (para. 83 e 84); bem como, ao excedente de revalorização acumulado, resultante da aplicação deste modelo (para. 85).

Se analisarmos a NCP 3 (SNC-AP, 2015), quanto ao que denomina de mensuração subsequente dos ativos intangíveis, verificamos algumas diferenças face à norma que acabamos de analisar. Logo a primeira respeita ao facto da NCP 3 (SNC-AP, 2015), no para. 64, referir como regra geral de mensuração subsequente a aplicação do custo, menos qualquer amortização acumulada^[9] e quaisquer perdas por imparidade acumuladas; acrescentando também que essa política deve ser aplicada a uma classe inteira de ativos intangíveis.

Todavia, a NCP 3 (SNC-AP, 2015) permite que os ativos intangíveis possam, em algumas circunstâncias, ser objeto de revalorização (para. 66) de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado; apesar de esta norma também referir, nos para. 69 a 72, o tratamento contabilístico a dar: às amortizações; ao aumento ou à diminuição da quantia escriturada do ativo a reconhecer em resultado da revalorização; e, ao

excedente de revalorização acumulado, resultante da aplicação deste modelo. Não diferindo nestes últimos aspetos do que é apresentado na NCRF 6 (SNC, 2015).

Portanto, na NCP 3 (SNC-AP, 2015) de âmbito público, o modelo do custo e o da revalorização não são opcionais e colocados ao mesmo nível, antes pelo contrário, a regra geral é a aplicação do custo e apenas em algumas circunstâncias, não definidas nessa norma, é que se pode aplicar a revalorização. Então a revalorização é, na NCP 3 (SNC-AP, 2015), um tratamento alternativo ao custo, cujos critérios e parâmetros não se encontram definidos nessa norma, ao contrário da NCRF 6 (SNC, 2015) que se refere a este modelo como uma opção e define todos os critérios relativos à revalorização no próprio normativo.

Por outro lado, outra diferença subsiste, que respeita ao facto de, no para.67 da NCP 3 (SNC-AP, 2015) referir que no caso em que se aplique a revalorização de ativos intangíveis, a quantia revalorizada deve corresponder ao justo valor do ativo na data da revalorização, menos qualquer amortização acumulada subsequente. Isto significa que esta norma não prevê o registo de imparidades no modelo da revalorização, ao contrário do que sucede na NCRF 6 (SNC, 2015), que prevê o reconhecimento das mesmas neste modelo.

Em suma, a tabela 3 apresenta uma síntese comparativa do anteriormente exposto, quanto à mensuração subsequente dos ativos intangíveis.

Tabela 3 – Mensuração subsequente dos AI adquiridos separadamente: SNC versus SNC-AP

SNC (NCRF 6)	SNC-AP (NCP 3)
<p>Opção entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> Modelo do Custo $QE = C - AA - PIA$ Modelo da Revalorização $QR = JV - AAS - PIAS$ 	<p>Regra geral:</p> <ul style="list-style-type: none"> Custo $QE = C - AA - PIA$ <p>Tratamento alternativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> Revalorização (com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado) $QR = JV - AAS$
<p>Legenda:</p> <p>QE: Quantia escriturada AA: Amortizações acumuladas QR: Quantia revalorizada AAS: Amortização acumulada subsequente</p> <p>C: Custo PIA: Perdas por imparidade acumuladas JV: Justo valor à data da revalorização PIAS: Perdas por imparidade acumuladas subsequentes</p>	

Fonte: Elaboração própria.

3.2. Ativos intangíveis gerados internamente

3.2.1. Reconhecimento

Os ativos intangíveis gerados internamente para que sejam reconhecidos devem, naturalmente, satisfazer os critérios de reconhecimento. A NCRF 6 (SNC, 2015) e a NCP 3 (SNC-AP, 2015) referem que, por vezes, é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento por três razões fundamentais: por dificuldades de identificabilidade; de geração de benefícios económicos futuros e dificuldades na determinação fiável do custo do ativo.

Por se considerar que, em alguns casos, o custo de gerar internamente um ativo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia, uma entidade terá que avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, classificando os ativos na fase de pesquisa ou na fase de desenvolvimento.

Segundo a NCRF 6, a fase de pesquisa “é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos” (SNC, 2015, NCRF 6, para. 8). A NCP 3 (SNC-AP, 2015), no seu para. 12, apresenta a mesma definição acrescentando apenas a necessidade de compreender os referidos conhecimentos científicos ou técnicos. A definição de desenvolvimento apresentada no para.8 da NCRF 6 (SNC, 2015) e no para.12 da NCP 6 (SNC-AP, 2015), apresenta-se como “a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso” (SNC, 2015, NCRF 6, para. 8; SNC-AP, 2015, NCP 6, para. 12).

Nenhum elemento intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido como ativo porque não cumpre os critérios de reconhecimento, ou seja, a entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis, devendo, por isso, ser considerado um gasto quando for incorrido.

Quanto à fase de desenvolvimento de um projeto interno, para que seja reconhecido um ativo intangível criado nesta fase, a entidade terá que poder demonstrar um conjunto de condições que, cumulativamente, terão que ser cumpridas, a saber:

- a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que o mesmo esteja 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, nomeadamente a existência de um mercado ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento (SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 50; SNC, 2015, NCRF 6 para. 56).

Não conseguindo a entidade distinguir as fases de pesquisa e de desenvolvimento num projeto interno para criar um ativo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projeto como se fosse incorrido somente na fase da pesquisa (SNC, 2015, NCRF 6, para. 52; SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 46). Os projetos de pesquisa que sejam adquiridos como parte de uma combinação de negócios têm tratamento diferente, sendo habitualmente reconhecidos como ativos.

As normas em análise elencam itens que não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis: as marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente. Estes dispêndios não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo, não sendo, por isso, reconhecidos como ativos intangíveis.

O *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo porque não é um recurso identificável (isto é, não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser fiavelmente mensurado pelo custo (SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 41-42) (SNC, 2015, NCRF 6, para. 47-48)

A NCRF 6 (SNC, 2015) no seu para. 49 assim como a NCP 3 (SNC-AP, 2015) no para. 43 referem que as diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus ativos líquidos identificáveis em qualquer momento podem captar uma série de fatores que afetam o valor da entidade. Contudo, tais diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade, ou seja, as normas não permitem considerar como ativo as oscilações de valor de mercado de uma entidade.

3.2.2. Mensuração

O custo de um ativo intangível gerado internamente é igual ao seu custo de produção, que corresponde à soma de todas as despesas incorridas desde a sua data de reconhecimento inicial, ou seja, desde a data a partir da qual o elemento tem condições para ser classificado como um ativo intangível, ou seja, o custo de um ativo intangível gerado internamente compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida, sendo, por isso, a soma de todos os dispêndios incorridos desde a data em que o ativo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento estipulados na norma.

A norma apresenta exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- Custos dos materiais e serviços usados ao gerar o ativo;
- Custos de benefícios dos empregados associados;
- Taxas de registo de um direito legal;
- Amortizações de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o ativo intangível.

Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um ativo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar *copyrights* ou licenças ou para desenvolver *software* de computadores, independentemente de virem a cumprir, ou não, os critérios de reconhecimento (SNC, 2015, NCRF 6, para. 61; SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 54).

Claramente não são custos de um ativo intangível gerado internamente: os dispêndios com vendas, gastos administrativos e outros gastos gerais; perdas operacionais iniciais e ineficiências incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planeado e, os dispêndios com a formação do pessoal para utilizar o ativo.

Relativamente a este ponto, apresentamos uma tabela comparativa das normas NCRF 6 (SNC, 2015) e NCP 3 (SNC-AP, 2015).

**Tabela 4 – Síntese da mensuração dos AI gerados internamente:
SNC versus SNC-AP**

Tópico	Descrição	NCRF 6	NCP 3
Goodwill gerado internamente	Não deve ser reconhecido como ativo	46 a 48	41 a 43
Intangíveis gerados internamente	Cumprimento dos critérios de elegibilidade	49 a 51	44 a 46
Dispêndios na fase de pesquisa	Os dispêndios devem ser reconhecidos como gastos quando incorridos	53 a 54	47 a 48
Dispêndios na fase de desenvolvimento	Reconhecimento como ativo se demonstrada: intenção e viabilidade técnica de o concluir para utilização ou venda; capacidade de o usar ou vender; forma como são gerados os fluxos económicos futuros; disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros para terminar a fase de desenvolvimento e colocar o ativo em situação de uso ou	55 a 62	49 a 55

	venda; capacidade de mensurar os dispêndios atribuíveis à fase de desenvolvimento.		
Formação do custo	Soma dos dispêndios incorridos. Não são permitidas reversões de gastos.	63 a 65	56 a 58
Gastos subsequentes	Reconhecidos no momento em que incorram. Integrado no <i>Goodwill</i> se adquirido numa concentração de atividades empresariais e não possa ser reconhecido como um ativo intangível.	66 a 69	59 a 63

Fonte: Adaptado de Lopes (2013).

4. Conclusão

Na sequência da aplicação do SNC, de âmbito empresarial, a partir de 1 de janeiro de 2010, que transpôs para Portugal as normas internacionais de contabilidade, a normalização contabilística para o setor público, em Portugal, encontrava-se desajustada, fragmentada e inconsistente, afetando a fiabilidade e comparabilidade da informação financeira entre entidades do setor público e deste com o setor empresarial. Com a aprovação do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, com aplicação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2017, as entidades públicas responderão de forma mais completa, fíável e relevante às exigências da informação financeira, para uma gestão mais eficiente e convergente com os sistemas atualmente adotados a nível internacional.

O tratamento contabilístico dos ativos intangíveis, tanto no atual normativo do setor empresarial (SNC) como do setor público (SNC-AP), representa essa convergência ao nível dos normativos nacionais e internacionais: rigorosos critérios de reconhecimento no âmbito da sua identificabilidade; controlo sobre os mesmos e a existência de benefícios económicos futuros. Neste sentido, cada vez mais as partes interessadas exigem informações que vão para além do que é reconhecido nas demonstrações financeiras. Perante estes factos, assim como as limitações dos indicadores de gestão tradicionais para avaliar o desempenho das empresas, centrados essencialmente em indicadores financeiros orientados para o curto prazo, torna-se ainda necessário o desenvolvimento de modelos de indicadores de gestão que traduzam todos os fatores críticos para a sobrevivência e crescimento da organização.

Os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis convergem, de um modo geral, em ambos os normativos contabilísticos, assim como convergem, na sua essência, os critérios de mensuração inicial e subsequente. Há, no entanto, a ressaltar algumas diferenças essencialmente no âmbito dos ativos adquiridos separadamente, nomeadamente, no que se refere à possibilidade existente, no âmbito público, de que um ativo seja reconhecido mesmo que não produza qualquer rendimento, ou benefício económico futuro, para entidade, desde que possua potencial de prestar serviços, e assim contribua para o alcance dos objetivos da entidade. No que respeita à mensuração, é essencialmente na mensuração subsequente dos ativos intangíveis que as normas também apresentam algumas divergências, prevendo a NCRF 6 (SNC, 2015) a aplicação opcional do modelo do custo ou do modelo da revalorização, e a NCP 3 (SNC-AP, 2015), aplicável ao setor público, definindo como regra o modelo do custo, possibilitando a aplicação, como tratamento alternativo, do modelo da revalorização, com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado. Para além disso, a NCP 3 (SNC-AP, 2015), não prevê o registo de imparidades no modelo da revalorização, enquanto que, no âmbito empresarial, a NCRF 6 (SNC, 2015) ainda continua a prever o seu registo. Por outro lado, a norma aplicável ao setor público não faz referência a ativos intangíveis adquiridos no âmbito de concentrações empresariais, por não se aplicar ao setor público, estando esta possibilidade definida do normativo aplicável ao setor empresarial.

Este trabalho pretendeu contribuir para uma análise mais concertada dos normativos, aplicáveis tanto ao setor público como privado, no que diz respeito aos ativos intangíveis, nomeadamente nas normas NCRF 6 (SNC, 2015) e NCP 3 (SNC-AP, 2015). O mesmo poderá auxiliar futuros trabalhos académicos, nomeadamente na análise mais aprofundada aos normativos contabilísticos adotados em Portugal.

Projeta-se como possibilidade futura de investigação, a realização do mesmo tipo de análise a outras normas destes dois sistemas contabilísticos nacionais.

Referências bibliográficas

- Antunes, M., & Mucharreira, P. (2015). Os intangíveis no Balanced Scorecard: A sua relevância na gestão empresarial e na estratégia do negócio. *Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting*, 1(1), 104-120.
- Banchieri, L., Planas, F., & Rebull, M. (2011). What has been said, and what remains to be said, about the balanced scorecard?. *Zbornik Radova Ekonomskog Fakulteta u Rijeci*, 29(1), 155-192.
- Barton, A. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219-235.
- Barton, A. (2004). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434-440.
- Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE (2000). *Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril*.
- Cañibano L., García-Ayuso, M., & Sánchez, M. (2000). Shortcomings in the Measurement of Innovation: Implications for Accounting Standard Setting. *Journal of Management and Governance*, 4, 319-342.
- Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho*. Revisão da estrutura e composição da CNC.
- Edvinsson, L., & Malone, M. (2003). *El capital intelectual: cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Rei dos Livros.
- International Accounting Standards Board – IASB (1989). *Estrutura Conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras*. London: IASB.
- Jorge, S. (2012). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (I). *TOC*, 13(152), 47-52.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The balanced scorecard - measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996a). *Translating strategy into action - the balanced scorecard*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996b). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1997). *El Cuadro de Mando Integral*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.

- Kaplan, R., & Norton, D. (2001). *The strategy focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Lopes, I. (2013). *A Gestão do Capital Intelectual e dos Intangíveis na Era do Conhecimento*. Lisboa: Escolar Editora.
- López, V., & Nevado, D. (2016). Modelo de Control Estratégico desde la Perspectiva del Valor de los Intangibles. *Innovar*, 26(59), 9-20.
- Mautz, R. (1981). Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53-60.
- Mavlutova, I., & Babauska, S. (2013). The competitiveness and balanced scorecard of health care companies. *International Journal of Synergy and Research*, 2(2), 107-128.
- Niven, P. (2008). *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. New York: John Wiley & Sons.
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL (1999). *Decreto-Lei nº54 – A/99 de 22 de Fevereiro*.
- Quesado, P., Guzmán, B., & Rodrigues, L. (2012). El Cuadro de Mando Integral como herramienta de gestión estratégica del conocimiento. *Revista Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 2(1), 70-102.
- Rezende, J. (2003). *Balanced scorecard e a gestão do capital intelectual*. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Rodrigues, A. (2006). *O Goodwill nas contas consolidadas*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Rodrigues, A. (2011). Activos intangíveis. Algumas reflexões contabilísticas e fiscais. In P. Otero, F. Araújo, J. T. Gama (org). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (pp. 469-520). Coimbra: Coimbra Editora.
- Rodrigues, L., & Oliveira, L. (2002). *The measurement and Financial Reporting of Intellectual Capital by Portuguese Listed Companies* (Documento de trabalho). Núcleo de estudos em Gestão, Universidade do Minho.
- Rua, S., & Carvalho, J. (2006). *Estrutura conceptual para a Contabilidade Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Rua, S. (2016). A problemática do reconhecimento e da mensuração dos ativos fixos tangíveis: Estudo comparativo do SNC e do SNC-AP. In *Atas do XVII Encontro AECA*. Bragança: AECA/IPB.
- Russo, J. (2009). *Balanced Scorecard para PME e Pequenas e Médias Instituições*. Lisboa: Lidel Edições Técnicas.
- Silva, S. M., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: uma análise institucional. *Atas do XVII Encontro AECA*, 74-F, 2-27. Bragança: AECA/IPB.
- Sistema de Normalização Contabilística – SNC (2015). *Decreto-lei nº 98/2015, de 2 de junho*.
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas – SNC-AP (2015). *Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro*.

- Tayles, M. (2006). Los Activos Intangibles: Limitaciones en la Contabilidad Financiera y Oportunidades en la Contabilidad de Gestión, In AA. VV. (Eds.) *Nuevas Tendencias en Control y Contabilidad de Gestión* (pp. 85-100). Barcelona: Ediciones Deusto.
- Teixeira, A. B. (2016). A contabilidade de gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada. *Atas do XVII Encontro AECA, 53-F*, 1-15. Bragança: AECA/IPB.
- União Europeia – UE (2011). *Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia*.

[1] *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS.

[2] O primeiro plano público a ser aprovado foi o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997, ao que se seguiram os seguintes: Plano Oficial de Contabilidade da Administração Local (POCAL), em 1999; Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-EDU), em 2000; Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POC-MS), também em 2000; e, por último, o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), em 2002.

[3] Em 2015, o SNC sofreu alterações, dando origem a uma nova publicação dos seus diferentes elementos.

[4] Aplicado apenas em 2016 para algumas entidades piloto.

[5] Edvinsson e Malone (2003) subdividem o capital intelectual em três tipos: Capital Humano (capacidades individuais, conhecimento, destreza, atitude, habilidade, experiência, criatividade e *Know-how*); Capital Estrutural (organizacional, de inovação e de processos: infraestruturas de apoio ao capital humano, em concreto a capacidade organizacional, qualidade e alcance dos sistemas de informação, imagem empresarial, patentes, marcas registradas, direitos de autor, bases de dados, entre outros aspetos); Capital de Clientes ou Relacional (ênfase nas relações que se estabelecem com os clientes, em concreto, a sua satisfação e lealdade, assim como a boa relação com os fornecedores e a sua fiabilidade, competência e confiança).

[6] Por exemplo, no caso de direitos de aterragem num aeroporto, licenças para operar estações de rádio ou televisão, entre outros. (SNC-AP, 2015, NCP 3, para. 37; SNC, 2015, NCRF 6, para. 42).

[7] A NCRF 6 (SNC, 2015) refere que uma classe de ativos “é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade” (SNC, 2015, NCRF 6, para. 71).

[8] A amortização dos ativos intangíveis, segundo a NCRF 6 (SNC, 2015), e no caso de ativos com vida útil finita, é efetuada sistematicamente durante a sua vida útil (para. 95); apresentando como métodos de amortização (para. 96): a linha reta, o método degressivo e o método da unidade de produção. No caso de ativos intangíveis com vida útil indefinida, o para. 105 desta norma, refere que estes deverão ser amortizados num período máximo de 10 anos.

[9] Na NCP 3 (SNC-AP, 2015) está previsto o cálculo da amortização dos ativos intangíveis em função da sua vida útil (não faz menção a ativos com vida útil indefinida), sendo concordante com a NCRF 6 (SNC, 2015) quanto aos métodos de amortização passíveis de aplicação. Contudo, refere no para. 81, que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método da linha reta.