

MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

Ativos Intangíveis – A Questão do reconhecimento dos Direitos de Autor

Relatório de Estágio no Grupo Almedina

Letícia Margarida Domingues Coelho

COIMBRA

2015

Relatório de Estágio apresentado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC) para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial.

Orientadora científica do ISCAC: Professora Doutora Cristina Gonçalves Góis

Local do Estágio: Grupo Almedina

Supervisora de Estágio: Dra. Helena Moço

Coimbra, Outubro de 2015

“Não recebemos a sabedoria, temos de a descobrir
por nós mesmos no fim
de uma viagem pela floresta que ninguém pode fazer por nós,
já que a nossa sabedoria é o ponto de vista do qual
acabaremos por olhar o mundo”
(Marcel Proust)

Agradecimentos

A realização deste relatório não teria sido possível sem o auxílio e contributo de algumas pessoas, às quais quero expressar os meus sinceros agradecimentos.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha orientadora de estágio, Professora Doutora Cristina Gonçalves Góis pelo seu apoio incondicional e disponibilidade, mas sobretudo pela orientação atenta deste relatório.

Outro agradecimento à minha coordenadora e supervisora de estágio, Dra. Helena Moço bem como a todos os colaboradores da empresa que me acolheram no grupo de forma simpática e que me ajudaram ao longo do estágio bem como na elaboração deste relatório.

Ao Grupo Almedina que me acolheu e me proporcionou uma oportunidade de realização do meu estágio curricular.

Não poderia deixar de agradecer à minha família, namorado e amigos, pela motivação e incentivo ao longo do estágio e durante todo o percurso académico.

A todos, um muito obrigada.

Resumo

Este trabalho tem por base um estágio curricular no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial lecionado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC). O presente trabalho têm como principal objetivo expor as tarefas desenvolvidas ao longo do estágio, na empresa Grupo Almedina, situada em Coimbra.

Nesta nova era da economia os ativos intangíveis assumem um papel muito importante na sociedade de conhecimento, tornando-se cruciais para a manutenção da vantagem competitiva das empresas e, conseqüentemente, para a sua permanência no mercado. O presente trabalho têm como objetivo efetuar um enquadramento teórico dos ativos intangíveis de forma a dirigir-nos ao ponto principal do trabalho que é expor a forma como os Direitos de Autor são contabilizados no Grupo Almedina.

Palavras-Chave: Ativos Intangíveis, Direitos de Autor, Grupo Almedina

Abstract

This essay is based on a curricular internship developed as part of the Master in Accounting and Taxation taught in the ISCAC. The main purpose of this essay is revealing the assignments promoted during the in the company Grupo Almedina, in Coimbra.

In this new era intangible assets of the economy play a very important role in the society of knowledge, making it vital for maintaining the competitive advantage of companies and hence to their stay in the market. This study aimed to make a theoretical framework of intangible assets in order to direct us to the main point of the work is to expose how Copyright are recorded in the Grupo Almedina.

KEY-WORDS: Intangibles, Copyrights and Grupo Almedina

Índice

Lista de Siglas	9
Introdução	10
Capítulo 1: Apresentação da Empresa e do Estágio.....	12
1.1. Descrição da Entidade.....	12
1.1.1. História da Empresa	12
1.1.2. Visão, Missão e Valores	13
1.1.3. Apresentação das Empresas do Grupo Almedina.....	14
1.1.4. Estrutura Organizacional.....	17
1.2. Apresentação do Estágio.....	18
1.2.1. Atividades Desenvolvidas.....	18
Capítulo 2: Ativos Intangíveis	20
2.1. Revisão Bibliográfica	20
2.1.1. Introdução.....	21
2.1.2. O conceito de ativo intangível na literatura	21
2.1.3. Evolução temporal do reconhecimento dos intangíveis.....	24
2.2. Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Intangíveis	25
2.2.1. Ativos adquiridos separadamente	28
2.2.2. Ativos adquiridos como parte de uma concentração de atividades empresariais	28
2.2.3. Ativos adquiridos por meio de um subsídio do Governo	29
2.2.4. Troca de Ativos.....	29
2.2.5. Goodwill gerado internamente.....	30
2.2.6. Ativos gerados internamente.....	32
2.3. Tipos de Ativos Intangíveis	33
2.3.1. Ativos intangíveis relacionados com o marketing	34
2.3.2. Ativos intangíveis relacionados com clientes	34
2.3.3. Ativos intangíveis relacionados com as artes	34
2.3.4. Ativos intangíveis baseados em contratos.....	35

2.3.5. Ativos intangíveis baseados em tecnologia	35
2.4. Modelos de Avaliação de Ativos Intangíveis.....	36
2.4.1. Metodologia baseada no Custo	37
2.4.2. Modelo Balanced Scorecard	37
2.4.3. Metodologia baseada no mercado	38
2.4.4. Metodologia baseada no rendimento	39
Capítulo 3: Direitos de Autor na Almedina	40
3.1. Direitos de Autor	40
3.2. Processo de publicação de livros na Almedina.....	41
3.3. Contabilização dos Direitos de Autor na Almedina	42
3.4. Tratamento Fiscal dos Direitos de Autor	47
Conclusão.....	49
Referências Bibliográficas	50
Anexos.....	53
Anexo 1: Contrato de Edição	53

Índice de Figuras

Figura nº1: Mapa com localização das várias livrarias

Figura nº2: Organigrama do Grupo

Figura nº3: Stakeholders

Figura nº4: Evolução Temporal da IAS 38 – Ativos Intangíveis

Lista de Siglas

- CAE** - Concentração de Atividades Empresariais
- CIRS** – Código do Imposto sobre o Rendimento Singular
- CIVA** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CPLP** – Comunidade dos Países de Língua Portuguesa
- DA** – Direitos de Autor
- DAF** – Departamento Administrativo e Financeiro
- EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- FASB** – *Financial Accounting Standards Board*
- IAS** – *International Accounting Standard*
- IASB** – *International Accounting Standard Board*
- I&D** – Investigação e Desenvolvimento
- IFRS** – *International Financial Reporting Standards*
- ISCAC** - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
- LDA** - Limitada
- NCFR** – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
- SA** – Sociedade Anónima
- SFAS** – *Statement Financial Accounting Standards*
- SGPS** – Sociedade Gestora de Participações Sociais
- SNC** – Sistema de Normalização Contabilístico

Introdução

A atual agitação dos mercados refletida nas rápidas mudanças ocorridas no tecido empresarial tem conduzido à necessidade de aplicação de novas estratégias, de uma nova filosofia de gestão e de novas formas de avaliação do valor da empresa. Por via disso, a Contabilidade, enquanto instrumento de gestão, têm vindo a ser sujeita a uma permanente adequação às problemáticas induzidas pela transição de uma sociedade industrial para uma sociedade do conhecimento.

Os intangíveis têm, pois, vindo a revelar-se cruciais para a manutenção da vantagem competitiva das empresas e, conseqüentemente, para a sua permanência no mercado. E hoje em dia, a opinião é unânime em relação ao aumento do valor dos intangíveis e que muitas das empresas possuem ativos intangíveis mas desconhecem esse valor.

Designados na literatura contabilística como ativos intangíveis, na teoria económica como ativos de conhecimento ou na literatura de gestão como capital intelectual, a sua génese induz-nos a um ativo sem existência física capaz de proporcionar retornos futuros.

Os intangíveis tornaram-se tema de debate e diferentes opiniões têm gerado, motivando a escolha do tema “Ativos Intangíveis – Questão de Reconhecimento dos Direitos de Autor na Almedina” para abordar neste relatório.

A construção deste trabalho está repartida em três capítulos. O primeiro capítulo expõe uma apresentação da empresa acolhedora do estágio (Grupo Almedina) através de uma descrição da história, da visão e missão, da apresentação das empresas do grupo e da sua estrutura organizacional. O primeiro capítulo descreve ainda as atividades e tarefas desenvolvidas ao longo do estágio curricular para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial.

Em relação ao segundo capítulo, este baseia-se na descrição do tema ativos intangíveis. Este capítulo está dividido em 4 subcapítulos, no primeiro é feita uma revisão bibliográfica do conceito de ativo intangível incidido sobre a evolução do intangível na literatura e a evolução temporal do seu reconhecimento. No segundo é descrito os critérios de reconhecimento para um ativo intangível e para os casos particulares indicados na norma. No terceiro é feita uma descrição dos cinco tipos de categorias de ativos intangíveis. Por último é feita uma abordagem sucinta aos modelos de avaliação de ativos intangíveis existentes.

O terceiro e último capítulo apresenta o processo dos Direitos de Autor como uma vertente mais prática do relatório através de um enquadramento dos Direitos de Autor nos ativos intangíveis, a descrição do processo de publicação de um livro na Almedina, a explicação da contabilização da publicação de um título e dos direitos de autor e por último o tratamento fiscal dos direitos de autor.

Capítulo 1: Apresentação da Empresa e do Estágio

1.1. Descrição da Entidade

Num relatório de estágio torna-se imprescindível efetuar uma breve análise da entidade acolhedora do estagiário, neste caso trata-se do Grupo Almedina. Para uma melhor compreensão da realidade empresarial deste grupo será apresentada a história da empresa, a descrição da sua visão, missão e valores, apresentação das empresas do grupo e a estrutura organizacional.

1.1.1. História da Empresa

Fundado em 1955, por Joaquim Machado, o Grupo Almedina comporta uma rede livreira e uma vertente editorial de renome.

O fundador do grupo, depois de uma vida bastante pobre e humilde, decide abrir a sua primeira livraria no Arco de Almedina. Na época, o apogeu comercial era a rua Visconde da Luz, cruzando este local com o eixo estudantil decidiu assim a localização da primeira livraria em Coimbra, designando a mesma de Almedina. Após várias outras iniciativas da mesma natureza por Coimbra, chega com o ano de 1976 à cidade de Lisboa, seguindo-se Porto e Braga.

A evolução do grupo foi marcada pela proximidade ao meio universitário e pela carência de edição de manuais académicos o que permitiu assim, no ano de 1980, a entrada da Almedina no negócio editorial fundando as Edições Almedina. Contribuindo para a difusão de novos autores e correntes de opinião e investigação.

Hoje em dia, é reconhecida como líder nas edições jurídicas em Portugal, editando também, entre outras, nas áreas de medicina, psicologia, educação, economia e ciências exatas.

No sentido de melhorar e potencializar estas áreas de atuação adquire em 2005 as Edições 70, reconhecida pela edição de livros na área das Ciências Sociais e Humanas. É ainda durante o mesmo ano e com o intuito de crescimento estabelece parcerias para

os mercados de Angola e Moçambique.

No ano de 2008, adquire a Actual Editora, especialista nas áreas de Economia e Gestão.

O crescimento na área editorial culminou com a fusão das Edições 70 e da Actual Editora às Edições Almedina no ano de 2012.

A par do negócio editorial, o Grupo foi alargando a sua rede de livrarias perfazendo, hoje em dia, no total 10 livrarias no país, uma livraria no Rio de Janeiro e uma livraria virtual em www.almedina.net.

Atualmente, o Grupo atua na área editorial, do retalho e do imobiliário.

1.1.2. Visão, Missão e Valores

Num mundo cada vez mais competitivo e exigente, o sucesso empresarial depende do bom funcionamento da empresa e que seja regida por valores intrínsecos e que tenha definida uma missão e visão.

Assim, o Grupo Almedina assume como principais pilares de atuação:

- Confiança
- Melhoria Contínua
- Ética

No que diz respeito à missão, esta é definida por “Construir um grupo editorial sólido, assente nos nossos valores promovendo o conhecimento.”

O grupo têm como missão o desenvolvimento *“de um grupo editorial sólido, onde a confiança, a ética e a melhoria contínua são os valores de referência, que permita divulgar o pensamento e a prática daqueles que entenderam partilhar com os outros o seu saber, proporcionando aos clientes prazer intelectual com relevância científica e cultural.”*

Descrevendo-se como sendo *“uma fonte de conhecimento, de referência e especializado, no mundo Lusófono.”*

1.1.3. Apresentação das Empresas do Grupo Almedina

O Grupo Almedina é formado por um conjunto de 6 empresas que servem para agrupar cada área de negócio. Sendo no entanto a empresa-mãe a Joaquim Machado, S.G.P.S. S.A.

As empresas que compõem o grupo são:

- Edições Almedina, SA;
- Joaquim Machado, SA;
- Greenglobe – Sociedade de Gestão e Promoção Imobiliária SA;
- Página Transparente – Unipessoal Lda.;
- Setas Ligadas – Informática Unipessoal Lda.; e
- Almedina Brasil Importação, Edição e Comércio de Livros, LTDA.

Será abordado para cada uma destas o seu objeto social, ano de constituição e o seu capital social.

1.1.3.1. Joaquim Machado, S.G.P.S., S.A.

A Joaquim Machado, S.G.P.S, S.A. foi constituída no ano de 2004, com um capital social de 5 441 000€ e têm como objeto social a gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indireta de exercício de atividades económicas.

O seu logótipo é o seguinte:



1.1.3.2. Edições Almedina, SA

A sua área de negócio baseia-se na distribuição, edição e venda de livros. Foi fundada logo após à Joaquim Machado, no ano de 1982, e com um capital de 50 500€. Engloba como referido anteriormente as Edições 70 e a Actual Editora.

Os logótipos das três empresas são os seguintes:



1.1.3.3. Joaquim Machado, SA

Como foi referido no historial, teve a sua constituição em 1980, com um capital de 50 000€. A sua área de atuação é o comércio de livraria.

Dispõe, hoje em dia, de dez livrarias no país, como a figura demonstra:

Figura nº 1: Mapa com localização das várias livrarias



Fonte: Adaptado do site do Grupo Almedina

As livrarias são vocacionadas para o público universitário, dispondo de um fundo de livros nacionais e estrangeiros, um serviço de pesquisa e encomenda de livros de qualquer parte do mundo, bem como de assinatura de revistas especializadas.

1.1.3.4. GreenGlobe – Sociedade de Gestão e Promoção Imobiliária S.A.

Foi constituída no ano de 1975, com um capital social de 51 500€, tendo por objeto a gestão, administração, promoção e locação de imóveis próprios ou alheios, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim.

1.1.3.5. Página Transparente - Unipessoal Lda.

Iniciou a sua atividade no ano de 2009 e com um capital social de 5 000€. Comercializando artigos de papelaria, bijuteria, discoteca, bem como, a edição e comercialização de livros.

1.1.3.6. Setas Ligadas – Informática Unipessoal Lda.

As principais áreas de atuação da empresa Setas Ligadas são a investigação e desenvolvimento, programação informática, compra e venda de *software* e *hardware* e prestação de serviços de consultoria informática. Têm ainda como atividades secundárias o comércio a retalho de livros. Foi constituída no ano de 2009 com um capital social de 5 000€.

1.1.3.7. Almedina Brasil Importação, Edição e Comércio de Livros, LTDA

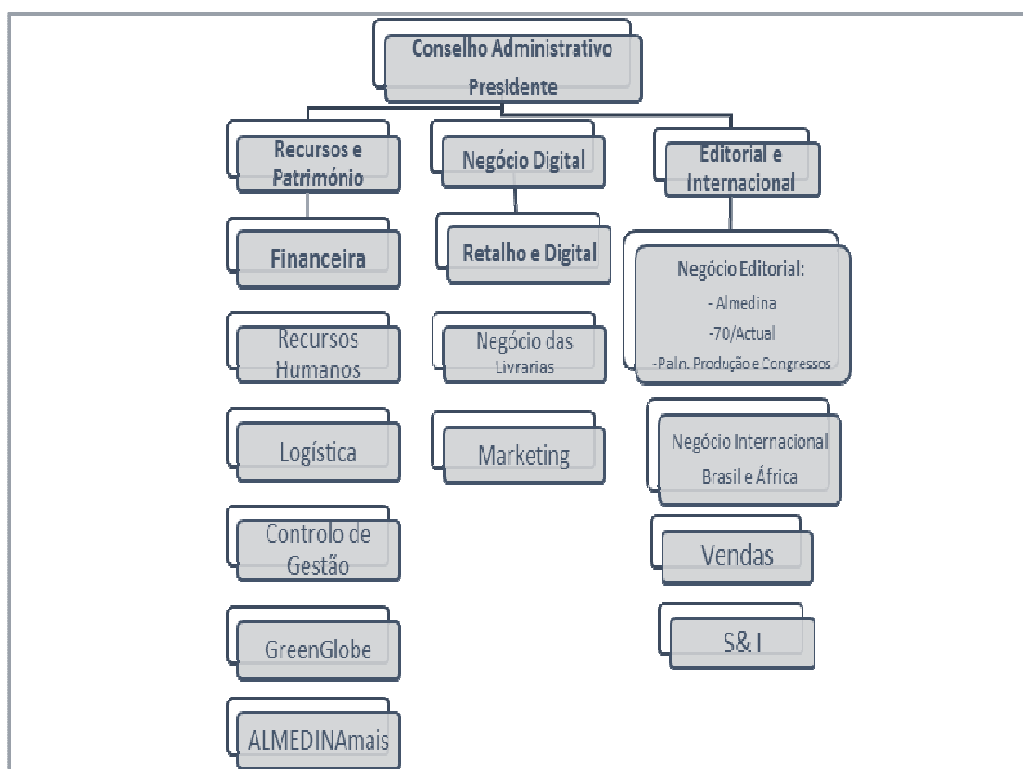
O objeto social desta empresa prende-se com a elaboração, representação e publicação de produtos editoriais de qualquer espécie, com a importação e exportação de produtos confeccionados, comercializados e/ou representados, bem como dos recursos necessários à sua produção. Foi criada no ano de 2005 e com um capital social

de 151 589,43 R\$.

1.1.4. Estrutura Organizacional

O grupo encontra-se organizado através da seguinte estrutura de gestão:

Figura nº 2: Organigrama do Grupo



Fonte: Elaboração Própria

Como não poderia deixar de ser, os stakeholders são parte fundamental numa organização, sem eles a empresa não poderiam existir. Neste grupo empresarial devem ser destacados os acionistas, os clientes finais, os canais de distribuição, os parceiros, os autores e os próprios colaboradores. Todos eles estão interligados e são interdependentes.

Figura nº 3: Stakeholders



Fonte: Elaboração própria

1.2. Apresentação do Estágio

Para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do ISCAC, a modalidade de “estágio” é considerada uma das opções mais adequadas para a integração com o mundo do trabalho e para que o aluno consiga ter uma aplicação prática dos conhecimentos técnico-científicos que adquiriu ao longo do seu percurso académico. O estágio oferece a possibilidade de obter novos conhecimentos do panorama sociocultural do contexto empresarial, sob a responsabilidade e coordenação da instituição e ensino, através da orientadora científica e com a orientação técnica realizada pela supervisora do estágio na entidade acolhedora.

O estágio proporciona assim, um reforço à diversidade de conhecimentos no decorrer das diferentes funções exercidas pelo estagiário. É um meio de adquirir a primeira experiência profissional e é propício à adaptação às exigências do mercado laboral atual, facilitando assim, uma futura inserção no mundo do trabalho.

A escolha da empresa recaiu no Grupo Almedina pois é constituído por diversas empresas de várias áreas. Assim sendo, o estágio realizou-se no departamento administrativo e financeiro (DAF).

O estágio teve início a 22 de Setembro de 2014 e terminou a 11 de Março de 2015, teve uma duração de aproximadamente 6 meses (960 horas). Em relação ao horário de trabalho, foram efetuadas 8 horas diárias (das 9h as 13h e das 14h as 18h) sob a supervisão da coordenadora do departamento, Dra. Helena Moço.

De seguida serão apresentadas as atividades desenvolvidas ao longo do estágio.

1.2.1. Atividades Desenvolvidas

Numa fase inicial, foi desenvolvido uma visita guiada à sede do Grupo Almedina de forma à conhecer os vários departamentos existentes na sede, que são o Departamento Editorial, Jurídico, Sistemas da Informação, Marketing, Planeamento e Compras, Recursos Humanos e a DAF. Em especial, foi efetuada uma breve apresentação da equipa incluída na DAF, uma explicação do funcionamento e regras de

comunicação da empresa.

Na primeira semana de estágio, foi facultada formação dos processos contabilísticos de lançamentos de faturas de fornecedores, análise e preenchimento do Mapa dos Pontos de Vendas de cada livraria e abertura e distribuição do correio interno e externo.

Durante o período de estágio esteve bastante presente o lançamento contabilístico das faturas de fornecedores. A entidade de acolhimento recorre a duas modalidades de compra, sendo estas a compra a firme e a compra em regime de consignação. A diferença entre estas duas modalidades encontra-se no momento em que se processa a faturação.

Relativamente às compras a firme as mercadorias são faturadas assim que são enviadas para o comprador, enquanto numa compra a consignado apenas são faturadas quando se der a venda pelo consignatário.

Segundo Rodrigues (2014), uma venda à consignação é uma forma muito vulgar de se realizarem negócios: as mercadorias são enviadas para outra entidade (consignatário), que tentará proceder à sua venda, no entanto, as mercadorias permanecem propriedade da primeira entidade. Caso o consignatário não consiga vendê-las, as mercadorias são devolvidas para o seu proprietário. Se forem vendidas, o consignatário informa o proprietário das mesmas, o qual procede à emissão de uma fatura de venda ao consignatário.

Após a aprendizagem dos procedimentos gerais utilizados no departamento de Contabilidade, foi requerido a ajuda em determinadas atividades que precisavam de mais auxílio. Essas atividades consistiram em coadjuvar na conciliação de saldos de fornecedores, análise das contas de fornecedores, lançamentos de notas de débito e análise de notas de crédito. Essas análises tiveram como principal objetivo a adaptação a realidade prática e profissional da empresa, mas principalmente a um contacto mais direto com os fornecedores. Estes processos foram realizados todos os meses, devido ao grupo ter como política o encerramento de contas mensal.

Capítulo 2: Ativos Intangíveis

O tema dos intangíveis foi o tema escolhido para ser abordado devido a prender-se com um tema atual que têm gerando opiniões diversas e que hoje em dia têm uma presença deveras significativa na estrutura dos ativos das empresas.

Este capítulo está dividido em 5 subcapítulos. O primeiro subcapítulo descreve a revisão bibliográfica do tema e o conceito de intangível na literatura. O segundo percorre a evolução temporal que o reconhecimento dos intangíveis sofreu. O terceiro relata o reconhecimento e a mensuração dos ativos intangíveis, abordando o reconhecimento dos vários casos particulares que a norma identifica. No quarto é feita uma descrição das categorias dos intangíveis. No último subcapítulo é feito um resumo dos modelos existentes de avaliação dos ativos intangíveis.

2.1. Revisão Bibliográfica

Constata-se que ao longo dos tempos o conceito de ativo tem sofrido modificações. Em 1968, Gonçalves da Silva considerava um ativo como o conjunto de valores ativos que abrange o que se possui e o que se tem a receber. Atualmente, afastando-se da noção de património – que exigia a existência da propriedade para reconhecer um ativo -, o conceito evoluiu a ponto de apenas ser indispensável o controlo de um recurso que a empresa tem o poder de gerir de forma a obter benefícios económicos com a sua fruição.

Assim, ao mesmo tempo que o conceito de ativo foi evoluindo também o conceito de ativo intangível foi evoluindo. Será abordado neste capítulo o progresso que o conceito de ativo intangível teve ao longo do tempo.

2.1.1. Introdução

Os intangíveis no atual paradigma das organizações são as grandes fontes de criação de valor. Tornando-se nas últimas décadas uma presença significativa na estrutura dos ativos das empresas, dos grupos a que pertencem e, claro, no seu valor, o qual não tem vindo a ser adequadamente representados na informação financeira apresentada pelas Demonstrações Financeiras.

A Contabilidade tem enfrentado várias dificuldades no que diz respeito ao tratamento contabilístico dos ativos intangíveis, devido ao seu elevado crescimento ao longo do tempo.

O tema dos “intangíveis” tem sido alvo de diversos estudos o que têm originado uma grande diversidade de termos, definições e abordagens e nem sempre coincidentes, dependendo dos autores. Os termos mais utilizados para fazer referência ao conceito de “intangíveis” incluem, entre outros: intangíveis (intangible), ativos intangíveis (intangible assets), recursos intangíveis (intangible resources), capital intelectual (intellectual capital) e propriedade intelectual (intellectual property) segundo Kaufmann e Schneider (2004) apud Ferreira (2011).

Portanto, a discussão apresentada a seguir tem como objetivo apresentar as diversas definições de ativo intangível propostas até à data, analisando suas limitações, identificando os pontos comuns que poderiam ser tomados como ponto de partida para o desenvolvimento de uma definição de intangível com aceitação geral.

2.1.2. O conceito de ativo intangível na literatura

Tendo como ponto de partida que a intangibilidade de um ativo resulta da falta da sua substância física, esta definição não é considerada suficiente no campo da contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1992) sustentam que a ausência de materialidade não deve ser considerada a diferença fundamental entre ativos tangíveis e intangíveis. A característica mais importante dos intangíveis é o elevado grau de incerteza associado aos benefícios que se espera obter deles. Belkoui (citado em Cañibano et al., 1999)

definiu os intangíveis como ativos sem materialidade, mas resultantes de direitos legais e contratuais e que provavelmente geram benefícios no futuro. É nesta linha de pensamento que Kieso e Weygandt (1992) adiantam que um ativo intangível é um ativo sem substância física, com elevado grau de incerteza em relação à obtenção de benefícios económicos, que tem valor apenas para uma certa empresa, com uma vida económica cuja duração é frequentemente indeterminável e que estão sujeitos a grandes variações de valor por os seus benefícios resultarem de algumas vantagens competitivas. O centro de investigação em intangíveis da escola de Stern da Universidade de Nova Iorque (apud Cañibano et al., 1999) definiu intangíveis, alternativamente, como:

- (i) fontes de benefícios económicos futuros para a empresa, sem substância física;
- (ii) elementos de uma empresa que existem além de ativos tangíveis e monetários; e
- (iii) fontes de benefícios económicos futuros para a empresa sem substância física, que tenham sido adquiridos ou desenvolvidos internamente com custo identificáveis, que têm uma vida finita, que têm um mercado de valor à parte da empresa e são propriedade ou estão controladas por ela.

Por sua vez, o IASC (1998) define intangíveis como “... os ativos não monetários sem substância física que são empregues na produção de bens ou na prestação de serviços, para arrendar a outros, ou para propósitos administrativos”. Como seria de esperar, a mesma definição é considerada pelo SNC na NCFR 6 § 8.

Lev (2001) define um ativo intangível como um recurso sem substância física ou financeiro criado pela inovação, estruturas ou práticas de recursos humanos únicas da organização, que conferem a uma entidade o direito a benefícios futuros.

Para Daum (2003) apud Silva (2014), um ativo intangível é tudo aquilo que não possui existência física, mas possui valor para a organização. São normalmente ativos de médio e longo prazo, que muitas vezes não podem ser fielmente mensurados a não ser no momento em que a organização é transacionada (total ou parcialmente), sendo

a generalidade deles referenciado com a designação genérica de *Goodwill*. Os ativos intangíveis devem ser considerados como a base para a capacidade de inovação de uma organização e por isso a fonte primordial dos benefícios económicos futuros.

Para Bandeira (2010), os recursos intangíveis não são menos ativos que os recursos tangíveis. É através da associação de ativos que uns ativos intangíveis e os outros tipos de ativos ganham utilidade. Os ativos intangíveis têm, pois, vindo a revelar-se cruciais para a manutenção da vantagem competitiva da empresa e a serem classificados como o fator crítico de sucesso. Enquanto os ativos tangíveis se encontram ligados aos aspetos quantitativos (p.e., número de unidades produzidas), os ativos intangíveis baseiam a sua especificidade na qualidade, isto é, no stock de conhecimento indutor do progresso técnico e da inovação (p.e., diferenciação de produtos/serviços, despoletada pelos projetos de desenvolvimento que a empresa leva a cabo).

Mais recentemente, a particularidade dos ativos intangíveis têm resultado da necessidade de demonstrar que o valor de uma empresa não reside apenas naquilo que é atualmente divulgado no relato financeiro de uma empresa, mas também de impulsionadores de valor que, pela sua dificuldade de identificação e consequente mensuração, têm passado à margem da corrente contabilístico-financeira (Lopes, 2013).

2.1.3. Evolução temporal do reconhecimento dos intangíveis

Os ativos intangíveis no normativo português são regidos pela Norma Contabilística de Relato Financeira nº 6 – Ativos Intangíveis que é baseada na IAS 38, adotada pela União Europeia pelo regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão. A IAS 38 visa regulamentar o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis que não se encontram especificamente tratados noutras IAS, bem como especificar de que forma estes devem ser mensurados. Visa a harmonização no tratamento dos intangíveis de modo a tornar mais claro e uniforme o entendimento sobre estes ativos fixos.

Cavalinhos (2013) apresenta a evolução temporal da IAS 38 de forma a ser compreendida a sua origem, através da Figura nº 3:

Figura nº 4: Evolução Temporal da IAS 38 – Ativos Intangíveis

Data	Descrição
fevereiro de 1977	Projeto de apresentação E9- Contabilidade para pesquisas e desenvolvimento (<i>Exposure Draft E9 Accounting for Research and Development Activities</i>).
julho de 1978	IAS 9 (1978) - Contabilidade para pesquisas e desenvolvimento.
1 de janeiro de 1980	Data efetiva da IAS 9 (1978).
agosto de 1991	Projeto de apresentação E37 - Custos de pesquisa e desenvolvimento (<i>Exposure Draft E37 Research and Development Costs</i>).
dezembro de 1993	IAS 9 (2003) - Custos de pesquisa e desenvolvimento.
1 de janeiro de 1995	Data efetiva da IAS 9 (1993).
junho de 1995	Projeto de apresentação E50- Ativos intangíveis (<i>Exposure Draft E50 Intangible Assets</i>).
agosto de 1997	E50 foi modificado e substituído pelo projeto de apresentação E59 ativos intangíveis.
setembro de 1998	IAS 38 Ativos intangíveis.
1 de julho de 1999	Data efetiva da IAS 38 (1998).
31 de março de 2004	Revisão da IAS 38.
1 de abril de 2004	Data efetiva da IAS 38 após revisões de março de 2004.
22 de maio de 2008	Aditamentos à IAS 38 após melhoramentos anuais da IFRS 2007 (sobre publicidade e atividades promocionais e sobre o método de amortização por unidades de produção).
1 de janeiro de 2009	Data efetiva da IAS 38 após revisões de maio de 2008.
16 de abril de 2009	Aditamentos à IAS 38 após melhoramentos anuais da IFRS 2009 (sobre mensuração de ativos intangíveis em combinações de negócios).
1 de julho de 2009	Data efetiva da IAS 38 após revisões de abril de 2009.

Fonte: Cavalinhos (2013)

A mesma autora refere que em fevereiro de 1977 foi elaborado o projeto de norma E9, mas apenas em 1 de janeiro de 1980 entra em vigor a IAS 9 (1978) – “Contabilidade para Pesquisas e Desenvolvimento”. Em agosto de 1991, surge a proposta de norma E37, que deu origem à alteração do nome da IAS 9 para custos de pesquisa e desenvolvimento, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2003. Em junho de 2005 surge a nova proposta de norma E50 que deu origem ao nome atual da norma, ativos intangíveis, esse projeto foi alterado em agosto de 1997, pelo projeto E59, que deu origem à IAS 38 ativos intangíveis, com data efetiva a 1 de julho de 1999. Em março de 2004 a IAS 38 sofreu revisões e em abril do mesmo ano foi publicada com as devidas revisões.

2.2. Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Intangíveis

Os debates sobre como devem ser reconhecidos e divulgados os ativos intangíveis nas demonstrações financeiras têm estado presentes na literatura há mais de um século.

Importa identificar o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis preconizados no SNC de forma a obter uma melhor perceção dos impactos da adoção da NCRF 6.

Iniciamos a nossa análise à norma através da descrição dos requisitos necessários para os ativos serem reconhecidos como intangíveis. É condição necessária para o reconhecimento que a entidade demonstre que este satisfaz a definição de ativo intangível e cumpre os critérios de reconhecimento dos ativos.

Os requisitos necessários para respeitar a definição de ativo intangível estão associados à sua identificabilidade e ao seu controlo.

E verificadas que estejam todas estas condições, os ativos intangíveis apenas e só poderão ser reconhecidos, enquanto tal, se cumprirem os critérios de reconhecimento insertos nos §§ 21 a 23 da NCRF 6, ou seja, se for provável que os benefícios económicos futuros esperados, que sejam atribuíveis ao ativo intangível, fluam para a entidade e se o seu custo puder ser fiavelmente mensurado.

Assim o primeiro requisito é o ponto de partida para o reconhecimento de um ativo intangível. Segundo Martins (2001), a sua identificabilidade é o meio de distinção face à rubrica *goodwill*. Importa saber se determinado ativo intangível tem ou não condições para ser identificado separadamente dos outros ativos detidos pela entidade, isto é, se a empresa o pode alugar, vender, trocar ou distribuir os benefícios económicos gerados por esse ativo sem ter que dispor, também, de benefícios futuros a gerar por outros ativos relacionados com o primeiro.

No entanto, a separabilidade não é o único ponto de partida para verificar a identificabilidade, podendo ser identificada de outras formas.

Para o IASC (1998) isso verifica-se quando:

- o mesmo seja capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, ou
- resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, que sejam transferíveis, que sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Martins (2001) acrescenta ainda outros tópicos a esta listagem, referindo que os ativos intangíveis podem ser identificados quando exista um projeto interno cujo objetivo é criar direitos legais para a empresa. Neste caso, a natureza desses direitos pode ajudar a empresa a identificar o ativo intangível.

Quanto ao seu controlo, distinguido como segundo requisito, Martins (2001) relata que o mesmo verifica-se quando a entidade tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso por outros a esses benefícios, o que, no campo dos ativos intangíveis, terá o seu apogeu quando a entidade for detentora de direitos legais impuníveis em tribunal.

Ou seja, se a entidade detiver um direito legal associado a esse ativo, poderá mais facilmente exercer essa exclusividade. Porém o IASC (1998) considera que esse direito legal não é uma condição necessária, sempre que a entidade consiga assegurar a exclusividade a esses mesmos benefícios económicos, não baseado na posse jurídica,

mas sim na posse económica, apelando assim ao primado contabilístico da substância sob a forma, uma vez que o controlo sobre um ativo não se esgota no cumprimento legal de um direito.

Existem ainda outras formas para que uma entidade possa controlar os benefícios económicos futuros de um ativo intangível. A empresa controlará tais benefícios se, por exemplo, tiver protegido os conhecimentos através de direitos legais, tais como, a propriedade industrial, a restrição dos acordos comerciais (se estiverem permitidos) ou então, por uma obrigação legal dos empregados de manter a confidencialidade.

Quanto aos benefícios económicos futuros que se espera que fluam do ativo intangível, os mesmos, representando o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para os fluxos de caixa e seus equivalentes, poderão assumir a forma de réditos derivados da venda de produtos ou serviços, a poupança de custos, ou quaisquer outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo produtivo pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros. Para o FASB (1974), os benefícios económicos futuros devem ter uma base razoável ou uma evidência disponível que deva ser considerada lógica e fiável.

Após verificadas todas estas condições, os ativos intangíveis apenas, e só, poderão ser reconhecidos enquanto tal se cumprirem os critérios de reconhecimento insertos nos §§ 21 a 23 da IAS 38, ou seja:

- se for provável que os benefícios económicos futuros esperados e atribuíveis ao ativo fluam para a entidade e,
- o custo desse ativo possa ser fiavelmente mensurado.

A NCRF 6 para além de identificar os critérios de reconhecimento de um item como ativo intangível, prescreve também a aplicação dos critérios de reconhecimento a determinados casos particulares, nomeadamente:

- Ativos intangíveis adquiridos separadamente (§ 25 a 32);
- Ativos intangíveis adquiridos no âmbito de uma concentração de atividades

empresariais (§ 33 a 42);

- Ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do Governo (§ 43);
- Trocas de ativos intangíveis (§ 44 a 46);
- *Goodwill* gerado internamente (§ 47 a 49);
- Ativos intangíveis gerados internamente (§ 50 a 66).

2.2.1. Ativos adquiridos separadamente

De acordo com esta norma os ativos intangíveis adquiridos separadamente cumprem sempre o critério de reconhecimento da existência de probabilidade de que irão fluir para a entidade benefícios económicos futuros resultantes desse item. As expectativas acerca dessa probabilidade refletem-se no preço pago pela entidade para adquirir esse ativo, isto é, no custo do ativo (§ 25 NCFR 6). Do mesmo modo, o custo de ativos intangíveis adquiridos separadamente pode geralmente ser mensurado com fiabilidade, pelo que estes normalmente também cumprem o critério de reconhecimento da determinação do seu custo com fiabilidade, particularmente quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros meios monetários (§ 26 NCFR 6).

2.2.2. Ativos adquiridos como parte de uma concentração de atividades empresariais

Ferreira (2011) relata que a NCFR 6 considera que para os ativos intangíveis adquiridos no âmbito de uma concentração de atividades empresariais (CAE) o custo desse ativo intangível é o seu justo valor à data de aquisição. Sendo sempre satisfeito o critério de reconhecimento da existência de probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no ativo fluam para a entidade, dado que o custo destes ativos corresponde ao seu justo valor à data de aquisição e este reflete as expectativas relativas àquela probabilidade (§ 33 da NCFR 6).

De acordo com a referida norma e com a NCFR 14 – Concentrações de Atividades Empresariais, quando a aquisição de um ativo intangível ocorre no âmbito

de uma CAE, a entidade adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do *goodwill*, um ativo intangível da adquirida se o justo valor do ativo puder ser mensurado com fiabilidade, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela entidade adquirida antes da CAE (§ 34 da NCFR 6).

2.2.3. Ativos adquiridos por meio de um subsídio do Governo

Para os ativos intangíveis adquiridos através de um subsídio, de acordo com Silva (2014) fazendo referência à NCRF 22- Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de apoios do Governo, é usual avaliar o justo valor do ativo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o ativo a esse justo valor. É ainda realçado que caso este valor não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o ativo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal, mais qualquer dispêndio que seja diretamente atribuível para preparar o ativo para o seu uso pretendido (§ 43 da NCRF 6 e § 21 da NCRF 22).

2.2.4. Troca de Ativos

Os ativos intangíveis podem ainda ser adquiridos por troca de outros ativos (monetários ou não monetários). Uma das condições necessárias para o reconhecimento de um ativo intangível é que o custo do ativo possa ser mensurado com fiabilidade, sendo estabelecido, como regra geral, que o custo dos ativos intangíveis adquiridos em troca de outros ativos é mensurado pelo justo valor.

No caso de troca de ativos, o custo do ativo intangível é mensurado pelo justo valor, a não ser que:

a transação da troca careça de substância comercial; ou

nem o justo valor de ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

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

2.2.5. Goodwill gerado internamente

Lopes (2008) define o *goodwill* como sendo umas das temáticas mais complexas e explorada no âmbito dos intangíveis.

Bandeira (2010) assume que o *goodwill* pode ser entendido, numa perspetiva económica, como a designação que abrange aquele conjunto de elementos incorpóreos cujos efeitos não podem ser isolados e, por isso, não podem ser objeto de qualquer transação independente. Segundo o seu ponto de vista, a generalidade das empresas possuem *goodwill*, embora seja um *goodwill* implícito e subjetivo sem que para ele haja uma indicação do seu valor.

Também Damodaran (2006) nota que o *goodwill* não é um ativo, mas algo que emerge do cômputo geral da empresa. De acordo com a generalidade das normas de Contabilidade, apenas o *goodwill* comprado no âmbito de uma concentração de empresas e que reúna as condições para ser contabilisticamente reconhecido, na medida em que só assim teve um custo mensurável e objetivo.

O *goodwill* não adquirido, aquele que é gerado internamente na empresa não se considera ter um custo mensurável, mas, antes, um valor subjetivo. Em rigor, o *goodwill* gerado internamente teve gastos, é resultante de uma série de dispêndios financeiros que, por sua vez, são reconhecidos como custo do exercício por não se poder quantificar a parte referente aos benefícios económicos futuros.

Bandeira (2010) alude que relativamente ao *goodwill* as despesas com I&D são um fator crucial. Com efeito, na generalidade dos casos, são também tratadas contabilisticamente como gasto do exercício; no entanto, pode afirmar-se que, quando a I&D é bem-sucedida e dá origem a uma patente, gera um aumento do *goodwill*.

Relativamente ao *goodwill* gerado internamente, o FASB (2001b), através das SFAS 142, não permite a sua capitalização, uma vez que tal tarefa seria complexa, tendo em conta a associação de quaisquer despesas com benefícios económicos futuros. O IASC (1998a) utiliza um critério semelhante, na IAS 38, ao considerar que o *goodwill* gerado internamente não é um recurso identificável controlado pela empresa. Estes organismos têm a mesma posição quanto ao reconhecimento contabilístico do

goodwill e das despesas de I&D.

Tal como as despesas em I&D, o *goodwill* só é reconhecido se resultar de um processo de aquisição. O FASB (1985) defendia que *goodwill* gerado internamente não devia ser reconhecido, exceto as despesas de desenvolvimento de *software* – SFAS 86, que mediante o cumprimento de critérios específicos, permitiam o seu reconhecimento como ativo intangível.

No sistema normativo português, o *goodwill* é definido na NCFR 14 (Concentrações de atividades empresarias), que têm por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 3 – Concentrações de Atividades Empresariais. O *goodwill* corresponde aos benefícios económicos futuros resultantes de ativos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Até agora, em Portugal, o *goodwill* devia ser mensurado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada. Com o novo normativo contabilístico português (SNC 2016) o *goodwill* passa a ser amortizado no período da sua vida útil (ou em 10 anos, caso a vida útil não possa ser estimada com fiabilidade).

Numa perspetiva contabilística, Bandeira (2010) defende que o *goodwill* é entendido com a diferença entre o preço pago pela empresa adquirida e os respetivos ativos e passivos avaliados aos justos valores e não aos valores contabilísticos com que constavam na empresa adquirida. E que esta conceção de *goodwill* é a que mais se aproxima da adotada pelas normas contabilísticas que o conceituam como uma diferença (global ou residual). Esta autora defende ainda que na generalidade das normas de contabilidade e dos princípios contabilísticos geralmente aceites, o *goodwill* gerado internamente não reúne as condições necessárias para ser reconhecido nas demonstrações financeiras. Sendo que a contabilidade ainda não dispõe de instrumentos para lidar com esse tipo de valor, com uma forte componente subjetiva. Por razões de segurança, apenas reconhece aquilo que tem um custo monetário que possa ser fiavelmente mensurado.

2.2.6. Ativos gerados internamente

Ferreira (2011) refere que relativamente aos ativos gerados internamente os problemas que se colocam estão relacionados com identificar a existência de um ativo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados e determinar com fiabilidade o custo desse ativo. Para reconhecer estes itens como ativos, além de verificar se os mesmos satisfazem a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento exigidos pela NCRF 6, uma entidade deve ainda aplicar os requisitos previstos nos §§ 50 a 66 desta norma a todos os ativos intangíveis gerados internamente. Deste modo, uma entidade deve classificar a formação do ativo em duas fases distintas: fase de investigação e a fase de desenvolvimento.

Nos Estados Unidos, o FASB (1974 §8) sustenta que: (i) “investigação é a pesquisa planeada ou a investigação crítica com o intento de descoberta de novos conhecimentos com a esperança de que tal conhecimento seja útil ao desenvolvimento de novos produtos ou serviços, ou de novos processos ou técnicas, ou na significativa melhoria de produtos ou processos existentes”; e (ii) “Desenvolvimento: é a aplicação das descobertas da investigação, ou outros conhecimentos para um plano de desenho de um novo produto ou processo ou uma significativa melhoria de produtos ou processos existentes.”

A NCRF 6, baseada na IAS 38, prescreve o tratamento de ativos intangíveis que não sejam tratados noutras normas. Segundo esta norma, uma entidade apenas deve reconhecer como ativos intangíveis se, e apenas se, todos os critérios especificados forem satisfeitos.

Quanto à fase da investigação, todos os dispêndios devem ser reconhecidos como gastos quando ocorrem, dado que, nessa altura, não é possível assegurar que haverá um ativo intangível gerador de benefícios económicos futuros (NCRF nº6 § 53, 54 e 55). A norma refere ainda que, na fase de desenvolvimento de um projeto interno, pode ser possível identificar o ativo intangível, por ser possível demonstrar com fiabilidade que o ativo gerará benefícios económicos futuros. Assim, no caso do desenvolvimento, a capitalização revela-se como viável se for possível demonstrar

todos os critérios exigidos. Se não for possível distinguir ambas as fases num projeto interno, a entidade deve tratar esse investimento como se tivesse ocorrido na fase de investigação; ou seja, deve reconhecer esse investimento como gasto do exercício a que diz respeito (NCRF 6 §52).

Os investimentos realizados na fase de desenvolvimento podem ser capitalizados se a entidade puder demonstrar todos os critérios que a seguir se apresentam (NCRF 6, §56): viabilidade técnica de concluir o ativo intangível afim de que o mesmo esteja disponível para uso ou para venda; existir a intenção de concluir o ativo intangível para uso ou para venda; capacidade pra usar ou vender o ativo intangível; a forma como o ativo intangível irá produzir benefícios económicos futuros, demonstrando a existência de um mercado para a sua produção ou da sua utilidade para uso interno; disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento do ativo; capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a fase do seu desenvolvimento.

Em suma, Antunes (2012) refere que o custo de um ativo intangível gerado internamente é igual à soma de todas as despesas incorridas desde a sua data de reconhecimento inicial, ou seja, desde a data em que pode ser considerado como ativo intangível. E só se pode reconhecer no balanço um ativo gerado internamente, quando se provar que é provável que fluam para a empresa os benefícios económicos futuros a ele associados. Caso contrário, tem de ser reconhecido como um gasto na demonstração dos resultados.

2.3. Tipos de Ativos Intangíveis

O SFAS 141, emitido em Junho de 2001, (FASB 2001a) é a primeira norma contabilística, em termos mundiais, a enumerar exemplos de ativos intangíveis que satisfazem os critérios para o reconhecimento separadamente do mais intangível dos intangíveis, o *goodwill*.

De acordo com a norma americana são cinco as principais categorias de ativos intangíveis: os relacionados com marketing, os relacionados com clientes, os

relacionados com as artes, os baseados em contratos e os baseados em tecnologia.

2.3.1. Ativos intangíveis relacionados com o marketing

Segundo Santos (2006), este tipo de intangível é usado principalmente em empresas de promoção de produtos ou serviços.

Mackenzie (2012) refere os seguintes exemplos de ativos intangíveis identificáveis:

- Marcas registadas, nome comercial;
- Marcas de serviços, marcas coletivas e marcas de certificação;
- Trade dress (cor, modelo ou design da embalagem exclusivo);
- Nome de domínio na internet; e
- Acordos de Não- Concorrência.

2.3.2. Ativos intangíveis relacionados com clientes

Definem-se como aqueles ativos que são originários especialmente das relações com os clientes das empresas, incluindo as informações inerentes a esses clientes Santos (2006). Alguns exemplos de ativos intangíveis relacionados aos clientes incluem:

- Relação de clientes;
- Pedidos ou produção acumulados;
- Contratos de clientes; e
- Relacionamentos não contratuais com clientes.

2.3.3. Ativos intangíveis relacionados com as artes

Santos (2006) detalha que os intangíveis relacionados com a arte são aqueles decorrentes da criação artística que origina os direitos de autor. São ativos que surgem, portanto, de direitos contratuais ou direitos legais. Mackenzie (2012) refere como exemplos deste tipo de ativo:

- Peça teatro ou cinematográfica, ópera e ballet;

- Livros, jornais e outras obras literárias;
- Obras musicais, tais como composições e poesia lírica;
- Imagens e fotografias; e
- Vídeos e material audiovisual, incluindo filmes, vídeos musicais e programas de televisão.

2.3.4. Ativos intangíveis baseados em contratos

Representam o valor dos direitos que surgem a partir de contratos. De acordo com Santos (2006) são exemplos de ativos intangíveis baseados em contratos:

- Licenças;
- Royalties;
- Contratos de publicidade;
- Contratos de construção;
- Contratos de gestão;
- Contratos de serviço e de fornecimento;
- Contratos de arrendamento;
- Contratos de franquia;
- Contratos de operação e transmissão (rádio e televisão); e
- Contratos de direitos de uso tais como perfuração, água, ar, minerais, corte de árvores e concessão de estradas.

2.3.5. Ativos intangíveis baseados em tecnologia

Os ativos intangíveis baseados em tecnologia são referidos por Santos (2006) como relacionados com inovações ou avanços tecnológicos. Normalmente, os benefícios económicos futuros desses ativos são protegidos por direitos legais ou contratuais.

Mackenzie (2012), exemplifica este tipo de intangível como:

- Softwares;
- Tecnologia patenteada;

- Bases de dados;
- Tecnologia não patenteada; e
- Segredos de Comercialização.

2.4. Modelos de Avaliação de Ativos Intangíveis

A temática da avaliação e medição dos intangíveis tem suscitado as mais diversas abordagens, embora exista consciência das dificuldades inerentes a esse processo. Lopes (2008) defende que estamos perante recursos que não têm substância física e que nem sempre é possível aferir e particularizar quaisquer benefícios económicos futuros. Assume que perante as suas características, é possível encontrar na literatura alguns casos de medição para tipos de intangíveis específicos, embora estejamos conscientes da impossibilidade da generalização à avaliação dos restantes ativos intangíveis. A importância relativa de cada tipo de recursos intangíveis depende do tipo de atividade desenvolvida, das características específicas de cada um deles e das características da organização incluindo o seu estilo de gestão.

Assim, de entre os diversos métodos existentes na literatura e porque não há um geralmente aceite, Bandeira (2010) menciona os seguintes: (i) Processo de Criação de Conhecimento de *Nonaka e Takeuchi*, (ii) Universidade West Ontario; (iii) *Technology Broker*; (iv) *Canadian Imperial Bank*; (v) Fluxos de Capital Intelectual; (vi) *Intellectual Assets Monitor*; (vii) Direção Estratégica por Competência: Capital Intelectual; (viii) *Intellect*; (ix) Gestão do Conhecimento da *KPMG Consulting*; (x) *Nested logit market share model* de Dublin; (xi) Metodologia baseada no custo; (xii) *Balanced Scorecard*; (xiii) *Navigator Skandia*; (xiv) Metodologia baseada no mercado; (xv) Metodologias baseadas no rendimento; (xvi) Metodologias baseadas na atualização de *cash-flows*; e (xvii) Metodologia baseada na teoria das opções.

A autora realça que estes modelos de avaliação só serão relevantes se baseados em teoria e usados na prática. De seguida, aborda-se, muito brevemente, a metodologia baseado no custo, o *Balanced Scorecard*, o *Navigator Skandia*, a metodologia baseada no mercado, a metodologia baseada no rendimento, a

metodologia baseada na atualização de *cash-flows* e a metodologia baseada na teoria das opções.

2.4.1. Metodologia baseada no Custo

Lopes (2008) argumenta que a abordagem baseada no custo tem seu núcleo fundamental no conceito de custo, atendendo em particular ao custo de reprodução ou no custo de reposição. O primeiro refere-se aos dispêndios associados à construção ou aquisição de uma réplica exata (desprezando a existência de eventuais mercados ativos e concorrenciais) do ativo intangível. O segundo toma em consideração os dispêndios associados à recriação (e não criação pois aquele envolve os custos de duplicação de um ativo já existente) da utilidade económica (ou seja, trata-se de repor o nível de satisfação apesar da subjetividade intrínseca a esta abordagem) do referido ativo intangível.

Bandeira (2010) considera esta metodologia como uma das metodologias mais fácil de usar, residindo o problema mais sério deste método no fato de não atender diretamente aos benefícios futuros associados ao ativo intangível em análise.

A autora define que a ideia deste modelo é que os benefícios futuros existem e que, porque existe perfeito conhecimento do mercado, eles são exatamente iguais ao custo. De fato, há componentes do ativo que geram valor e que não são consideradas neste método; por exemplo, a procura esperada para o produto ou tecnologia ou o risco associado à propriedade. Conclui assim, que é muito provável que os ativos intangíveis com idêntico custo, e portanto com o mesmo valor segundo este método, tenham efetivamente valor distinto.

2.4.2. Modelo Balanced Scorecard

Cañibano et al. (1999) expõem o modelo de Balanced Scorecard ,proposto por Kaplan e Norton (1992), como um instrumento de gestão que fornece uma visão global e integrada da performance organizacional através de quatro perspetivas ligadas. Estas permitem novas formas de medição e de acompanhamento do desempenho. Este

modelo têm em conta uma perspetiva mais abrangente que interliga indicadores de curto e longo prazo, internos e externos, financeiros e não financeiros e que refletem os fatores críticos da empresa e a sua relação com a estratégia.

Bandeira (2010) refere que este modelo trata-se de um instrumento que aumenta a eficiência do sistema de informação, servindo finalidades distintas, dada a natureza diversa das áreas de negócio. Contudo, do ponto de vista da autora, entende-se este método como uma ferramenta alternativa de medição da *performance* da empresa, que se tornou numa metodologia inovadora para a avaliação da prossecução dos objetivos estratégicos da organização.

Em síntese, Bandeira (2010) refere que a informação fornecida por este modelo revela os passos a tomar para que os objetivos estratégicos delineados possam ser alcançados, ao permitir: (i) a articulação dos objetivos estratégicos com a missão e visão da empresa; (ii) uma compreensão partilhada em toda a organização das atividades chave para o atingir dos objetivos; (iii) uma explicação da relação de causalidade com os requisitos financeiros da empresa – identifica áreas onde são requeridos *trade-off* entre os objetivos; e (iv) uma linguagem comum que articula e comunica os objetivos estratégicos, planos e alvos em toda a organização.

2.4.3. Metodologia baseada no mercado

O objetivo desta metodologia é valorizar ativos (intangíveis), procurando ter em conta o preço de ativos (intangíveis) comparáveis transacionados no mercado. De outro modo, esta metodologia baseia-se no consenso entre comprador e vendedor, mas procurando ter em conta, sempre que possível, o preço de ativos similares em transações passadas.

Contudo, esta avaliação não corresponde a uma avaliação objetiva, já que permanece a dúvida acerca da correta avaliação do valor de mercado da firma e o valor residual poderá não corresponder apenas ao ativo intangível específico, mas incluir também o valor de outros intangíveis.

2.4.4. Metodologia baseada no rendimento

Bandeira (2010) defende que esta metodologia procura melhorar a metodologia baseada no custo ao incluir alguma previsão dos benefícios futuro gerado pelo ativo. Contudo, com essa previsão de rendimentos futuros procura-se corrigir o valor histórico de aquisição do ativo. Considera-se como ponto-chave a forma como é feita a previsão de benefícios futuros.

Capítulo 3: Direitos de Autor na Almedina

3.1. Direitos de Autor

A NCFR 6 § 8 e §9 identifica os ativos intangíveis como ativos não monetários identificáveis sem substância física que compreendem os recursos gastos ou os passivos assumidos com a aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis, tais como, entre outros, conhecimentos científicos ou técnicos conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, entre outros.

Assim, a propriedade intelectual é considerada como um recurso intangível e é definida pela Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI) como sendo referente às criações da mente: invenções, obras literárias e artísticas, símbolos, nomes e imagens.

A propriedade intelectual é usualmente dividida em duas categorias: propriedade industrial, que inclui invenções (patentes), marcas, desenhos industriais e indicações geográficas de origem; e direitos de autor, que inclui obras literárias e artísticas, tais como romances, poemas e peças teatrais, filmes, obras musicais, obras artísticas, tais como desenhos, pinturas, fotografias e esculturas, e projetos arquitetónicos.

Os direitos de autor são regidos pelo Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos¹, que os define como direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal, denominados direitos morais.

Por a Almedina ser, essencialmente, uma editora vamos proceder a uma análise concreta do tratamento contabilístico dos direitos de autor na entidade onde se realizou o estágio.

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de Março, e alterado pelas Leis n.ºs 45/85, de 17 de Setembro, e 114/91, de 3 de Setembro, e Decretos-Leis n.ºs 332/97 e 334/97, ambos de 27 de Novembro, pela Lei n.º 50/2004, de 24 de Agosto, pela Lei n.º 24/2006 de 30 de Junho e pela Lei n.º 16/2008, de 1 de Abril

Será feita uma descrição detalhada dos procedimentos efetuados para o lançamento de um livro por parte da editora, dos custos que lhe estão implícitos e como são contabilizados os direitos de autor no caso concreto da Almedina.

3.2. Processo de publicação de livros na Almedina

Na execução de um livro, os procedimentos efetuados pela editora desde que dá entrada um texto para publicação até à sua publicação são os seguintes:

1) Receção dos originais

Os originais podem ser um novo título proposto por um novo autor, por autor “da casa”, uma nova edição (devido à anterior se encontrar esgotada ou desatualizada).

2) Análise

É feita uma análise pelo editor relativamente ao tema, extensão, qual o público-alvo e as obras concorrentes existentes.

3) Reunião de editores

Nesta fase são discutidos todos os aspetos focados na apreciação e imputados os custos. É acordada nesta reunião as obras para publicação.

4) Comunicação ao autor

É comunicada a resposta ao autor, normalmente por carta ou por correio eletrónico.

a) Resposta negativa:

- O programa editorial é demasiado preenchido dentro desta área; ou
 - Pequena dimensão da proposta de publicação; ou
 - A proposta de publicação não tem viabilidade comercial; ou
 - O tema tratado não se enquadrar no âmbito da política editorial da Almedina;
- ou
- O tema apresentado ter registado dificuldades comerciais acentuadas.

b) Resposta Positiva:

É manifestado o interesse na publicação do texto proposto e enviado a minuta do Contrato Editorial (anexo 1).

3.3. Contabilização dos Direitos de Autor na Almedina

Baseando-nos na lista de tipos de intangíveis que referimos no item 2.4. do presente relatório, os direitos de autor são considerados como intangíveis relacionados com a arte derivada da criação artística.

Durante o ano de 2014, o Grupo Almedina publicou um total de 623 títulos, 287.708 livros, apresentando como estrutura de custos dos livros os seguintes componentes:

Custo do Produto Anual (2014)	Percentagem (%)
Custo Tipográfico	52,20%
Direitos de Autor	42,0%
Tradução	2,7%
Paginação	3,0%
Outros	0,1%

Fonte: SIG – Sistema de Gestão do Grupo Almedina

As publicações distribuem-se da seguinte forma, 74% pertence à Chancela Editora Almedina, 21% à Chancela de edição Edições 70 e 5% à Chancela de edição Actual Editora.

O Grupo Almedina tem como política contabilística para os direitos de autor o reconhecimento destes em cada publicação como gasto e não como ativos intangíveis.

Para a publicação de um novo título temos seguintes custos associados:

- Custo tipográfico:
 - o Paginação Papel
 - o Impressão
- Direitos de Autor;
- Tradução;
- Revisão;
- Índice;
- Imagens;

- Capa; e
- Marketing & Publicidade.

Apresenta-se em seguida um exemplo da estrutura do custo de um livro aquando da sua publicação: “História Alemã do século VI aos nossos dias”.

Título	História Alemã do século VI aos nossos dias	
Autor	AAVV	
Páginas	490	
Tiragem	1 500 Exemplares	
Dados Globais	Valores	% Custos Totais
Custo Tipográfico		
Paginação Papel	0 €	0%
Impressão	4 180 €	33,7%
Direitos de Autor	2 500 €	20,2%
Custo eBook	0 €	0,0%
Tradução	5 300 €	42,7%
Revisão	0 €	0,0%
Índice	0 €	0,0%
Imagens	120 €	1,0%
Capa	300 €	2,4%
Marketing & Publicidade	0 €	0,0%
Apoio à Edição	0 €	0,0%
Custo Total	12 400 €	100%

Fonte: Ficha técnica do livro do Grupo Almedina

Conclui-se através desta análise tratar-se de um título estrangeiro, a maior componente associada à sua publicação é o custo da tradução, mais propriamente 42,70%, seguindo-se o custo de impressão (33,41%). De forma residual neste exemplo temos as componentes das imagens incluídas na publicação e o design da capa. Assim de acordo com a sua política contabilística a Almedina reconhece imediatamente como gasto o valor despendido a título de direitos de autor. Esta política resulta de se considerar que este dispêndio não preenche os requisitos para ser classificado como

um ativo.

Apresenta-se de seguida a contabilização efetuada pela Almedina aquando da edição de um novo livro tendo por base o título anteriormente apresentado, as contas apresentadas têm por base o plano de contas analítico da empresa:

311 – Compras de Mercadorias	12 400€	
2432111 – Iva Dedutível – Taxa Reduzida	250,80€	
2432113 – Iva Dedutível – Taxa Normal	1 315,60€	
a 2211 - Fornecedores gerais		11 466,40€
a 2781 – Outros Devedores e Credores		2 500€

Na rubrica Compras de Mercadorias foram incluídas as seguintes componentes de produção do livro: Impressão (4 180€), Direitos de Autor (2 500€), Tradução (5 300€), Imagens (120€) e Capa (300€), o que totaliza o valor de 12 400€, aos quais acresce iva à taxa em vigor.

Em simultâneo, é efetuado o seguinte lançamento:

32 – Mercadorias	12 400€	
a 311 – Compra de Mercadorias		12 400€

Ainda que os direitos de autor sejam reconhecidos como gasto do período em que é produzida a publicação, a despesa financeira associada ao pagamento ao autor apenas é realizado posteriormente à medida que as publicações serão vendidas.

No caso em que não são vendidos todos os exemplares, é feito um abate ao livro, sempre efetuado com autorização prévia do autor. O abate é feito tendo como base uma análise de stock / uma previsão de vendas e um histórico de vendas dos

últimos anos efetuado pelo departamento editorial. Contabilisticamente é feito um abate do valor do livro e seguindo-se a reversão dos direitos de autor, como exemplificamos:

Dos 1500 títulos impressos foram para abate 200 livros.

1. Contabilização do abate do valor do livro não vendável

Custo unitário= Custo total / Tiragem = 12 400€ / 1500 = 8,26€

Nº livros a abater: 200 exemplares

Valor a abater do livro não vendável: 200 livros x 8,26€ = 1 652€

6873 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros – Abates	1 652€	
a 32 - Mercadorias		1 652€

2. Reversão dos Direitos de Autor

Valor reconhecido de Direitos de Autor: 2 500€

Nº de exemplares impressos: 1 500 exemplares

Nº livros a abater: 200 exemplares

a. 2 500 € / 1 500 Exemplares = 1, 66€

b. 1, 66 x 200 exemplares = 332 €

2781 – Outros Devedores e Credores	332€	
a 7814 - Outros rendimentos e ganhos – Direitos de Autor		332€

A consideração dos direitos de autor como parte integrante da estrutura de gastos com a produção de um livro e não como intangível justifica-se pela política de gestão por parte da Almedina, de forma a obter a margem bruta por livro aquando da sua venda efetiva, associando assim a cada venda os custos diretos da produção do livro. A prestação de contas dos direitos de autor é efetuada semestralmente, de acordo com as vendas efetivas da respetiva publicação no período.

A % de direitos do autor é definida com o autor no contrato editorial (anexo 1) sendo a percentagem efetuada sobre o preço de venda do livro.

3.4. Tratamento Fiscal dos Direitos de Autor

Relativamente ao tratamento fiscal dos direitos de autor merecem uma especial atenção devido às suas particularidades.

Assim sendo, vamos analisar o seu tratamento na ótica do autor. Em sede de IRS, os direitos de autor são considerados na Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais. Mais especificamente na Categoria B13 - Rendimentos da propriedade intelectual, desde que sejam cumpridos os requisitos referidos no art.º 58.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que são:

“1 - Os rendimentos provenientes da propriedade literária, artística e científica, incluindo os provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os provenientes das obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por titulares de direitos de autor ou conexos residentes em território português, desde que sejam os titulares originários, são considerados no englobamento, para efeitos do IRS, apenas por 50 % do seu valor, líquido de outros benefícios.

2 - Excluem-se do disposto no número anterior os rendimentos provenientes de obras escritas sem carácter literário, artístico ou científico, obras de arquitetura e obras publicitárias.

3 - A importância a excluir do englobamento nos termos do n.º 1 não pode exceder €10.000.”

Em relação à retenção na fonte, os direitos de autor são retidos à taxa de 16,5% definido no art.º 101º n.º 1 alínea a) do CIRS pois são considerados como rendimentos da categoria B referenciados no art.º 3º n.º 1 alínea c). Esta incidirá sobre 50% dos rendimentos da Categoria B, art.º 10 n.º 1 do DL N.º 42/91, se beneficiarem do regime previsto no artigo 58º do EBF, referido anteriormente.

Em relação ao IVA, os direitos de autor são considerados isentos de IVA pelo art.º 9 n.º 16 do CIVA, que refere:

“A transmissão do direito de autor ou de direitos conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual ou prestação, definidas no Código dos Direitos de Autor e dos Direitos Conexos, quando efetuadas pelos próprios titulares, seus herdeiros ou

legatários, ou ainda por terceiros, por conta deles, ainda que o titular do direito seja pessoa coletiva; (Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro).

Conclusão

O estágio, de cerca de seis meses no Grupo Almedina, demonstrou-se muito gratificante na medida que representou o primeiro contato com o mundo empresarial e por ter contribuído para o alargamento dos conhecimentos profissionais com destaque nas experiências enriquecedoras vivenciadas ao longo do estágio.

No que se refere ao enquadramento teórico, pode-se comprovar que vivenciamos um período em que os ativos intangíveis, em especial a investigação em desenvolvimento (I&D), desempenham um papel decisivo para a evolução das empresas, dos mercados, do bem-estar dos cidadãos e da sociedade em geral.

A necessidade de adaptação das empresas a novos desafios, decorrentes da atual sociedade do conhecimento em que vivemos, traz responsabilidades acrescidas à contabilidade, enquanto ciência e técnica que tem por missão reportar em termos financeiros as inúmeras e variadas relações que se estabelecem nas organizações.

As abordagens e a definição de ativo intangível têm sido diversas ao longo dos anos, evoluindo devido à necessidade por parte da sociedade e das empresas. Tornou-se hoje em dia, uma fonte de criação de valor para as empresas.

Relativamente aos direitos de autor no caso do Grupo Almedina estes são considerados como parte integrante da componente de gasto do livro. Esta opção é justificada pela política de gestão da empresa, de forma a obter uma margem bruta real do livro quando o mesmo é vendido, independentemente do número de exemplares efetivamente vendidos.

Referências Bibliográficas

- **Antunes, João (2012).** “Marcas, patentes e design – ativos intangíveis”. Jornal de Negócios. Disponível em: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/marcas_patentes_e_design__ativos_intangiveis.html, em Agosto de 2015.
- **Bandeira, Ana Maria Alves (2010).** “Ativos Intangíveis e Atividades de I & D”. Porto, Ed. Vida Económica.
- **Cañibano, Leandro, Manuel García-Ayuso Covarsí e M. Paloma Sanchez (1999).** “La relevância de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de la literatura”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Extraordinário, nº 100, pp. 17-88.
- **Cavalinhos, Patrícia da Conceição Nunes (2013).** “O impacto do *goodwill* nos resultados.” Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Setúbal.
- **CIRC, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (2014)** , Lei nº 82-B /2014 de 31 de Dezembro, Lei nº 82-C/2014 de Dezembro e Lei nº 82-D/2014 de Dezembro.
- **CIRS, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (2015)** , Lei nº 67/2015, de 6 de Julho.
- **CIVA, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (2012)**, Decreto-Lei nº 102/2008 de 20 de Junho, 4ª edição, Porto Editora, Edição Académica.
- **Damodaran, A. (2006).** “Dealing with intangibles: valuing brand names, flexibility and patents.” Stern School of Business, Working Paper. Disponível em <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/pdfiles/papers/intangibles.pdf>, em Agosto de 2015.
- **EBT, Estatuto dos Benefícios Fiscais (2015)**, Lei nº 64/2015, de 01 de Julho.
- **Financial Accounting Standard Board, FASB (1974).** “Accounting for Research and Development Costs”. Statement Financial Accounting Standards nº2.

- **Financial Accounting Standard Board, FASB (1985).** “Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)”. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Stamford, CT: FA
- **Financial Accounting Standard Board, FASB (2001a).** “Statement of Financial Standards nº 141: Business Combination”. June, 2001. Disponível em <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820919868&blobheader=application%2Fpdf>, em Julho de 2015.
- **Financial Accounting Standard Board, FASB (2001b).** “Goodwill and Other Intangible assets”. *Statement Financial Accounting standards nº 142*.
- **Ferreira, Helena Maria dos Santos (2011).** “Impacto da adoção da NCFR 6 – Ativos Intangíveis do SNC. Dissertação de Mestrado. Universidade de Aveiro.
- **Hendriksen, Eldon S. e Michael F. Van Breda (1992).** “Accounting Theory”. 5ª edição, Boston, Irwin.
- **International Accounting Standards Committee, IASC, (1998).** *International Accounting Standards, nº 38 – Intangible Assets*. London
- **Kaufmann, L., e Schneider, Y.(2004).** “Intangibles: A synthesis of current research”. *Journal of Intellectual Capital*, 5(3), pg. 366-388.
- **Kieso, Donald e Weygandt, Jerry J. (1992).** “Intermediate Accounting, New York”, 8ª Ed., John Wiley & Sons, Inc.
- **Lev, Baruch. (2001).** *Intangibles: management and reporting*. Washington: Brookings.
- **Lopes, Ilídio Tomás (2008).** “A Problemática dos Intangíveis – Análise do Sector da Aviação Civil em Portugal”. Dissertação de Doutoramento. Universidade de Coimbra.
- **Mackenzie, Bruce et al. (2012).** “IFRS 2012 - Interpretação e aplicação”, KPMG.
- **Martins, Catarina (2001).** “O valor dos activos intangíveis e o capital intelectual”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, pg. 63-90.
- **OMPI (1967),** <http://ajonu.org/2012/10/17/organizacao-mundial-da-propriedade-intelectual-ompiwipo/>, acedido a 23-09-15

- **Quaresma, Joaquim (2014).** “Ativos Intangíveis: Reconhecimento e Divulgação”.
- **Rodrigues, Ana Maria G. (2003).** “O *goodwill* nas Contas Consolidadas dos Grupos Não Financeiros em Portugal”. Tese de Doutoramento em Organização e Gestão de Empresas, Universidade de Coimbra.
- **Rodrigues, Ana Maria G. (2006).** “O *goodwil* nas Contas consolidadas”, Coimbra. Coimbra Editora.
- **Rodrigues, João (2014).** “Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado”, 4ª Edição, Porto Editora.
- **Santos, J. L. , José Gomes, Luciane Fernandes, Paulo Pinheiro e Paulo Schmidt (2006).** “Ativos intangíveis: fonte de vantagem competitiva”, Porto Alegre.
- **Silva, E. S. (2014).** “Ativos Intangíveis Abordagem contabilística, fiscal e auditoria”. Vida Económica, Porto.
- **Silva , F. V. Gonçalves da (1968).** Noções de Contabilidade . Livraria Sá da Costa, 12ª edição, Lisboa.

Anexos

Anexo 1: Contrato de Edição

Edições Almedina S. A., com número de matrícula na Conservatória do Registo Comercial de Coimbra e NIPC 501 263 888, com sede na Rua Fernandes Tomás, n.ºs 76, 78, 80, 3000-167 Coimbra, daqui em diante designada de Editora;

e

(Nome), com residência na Rua, e titular do NIF:, daqui em diante designado de Autor,

celebram entre si o presente contrato de edição que se rege pelas cláusulas seguintes:

1.ª

O **Autor** é o criador intelectual da obra, titular exclusivo dos direitos de autor atribuídos por lei, encontrando-se em condições de autorizar a sua edição com carácter de exclusividade com a **Editora**.

2.ª

Neste sentido, pelo presente contrato, o **Autor** cede à Editora os direitos de publicação da obra intitulada _____, autorizando, com carácter de exclusividade, a sua edição e exploração da reprodução, distribuição e comercialização, na forma impressa e na forma digital ou eletrónica.

3.ª

Para efeitos do presente contrato, por edição digital ou eletrónica, entende-se a publicação da obra, quer através de sistemas offline (CD ROM, e-book, áudio livro, *software* interativo, compact discs, e outros), quer através de sistemas online (internet), incluindo todos os suportes já conhecidos ou que venham a ser desenvolvidos no futuro, abrangendo ainda a faculdade de adaptar a obra ou parte dela (em forma, não em conteúdo) para servir estes propósitos.

4.ª

Cabe à **Editores** reproduzir, distribuir, fixar tiragens e preço de capa (entendendo-se este como preço de venda ao público – PVP), promover e vender exemplares da obra, bem como utilizar-se de exemplares da obra a título de divulgação, sendo que, sobre este último, não caberá ao **Autor** qualquer remuneração.

5.ª

São de exclusiva propriedade da **Editores** os direitos sobre o projeto gráfico-visual a desenvolver, por si ou por terceiros contratados para tal finalidade, para a obra editada, incluindo, nomeadamente arte-final, maquete gráfica, desenhos e fotografias.

6.ª

Os dados e as opiniões inseridos na obra objeto do presente contrato são da exclusiva responsabilidade do seu **Autor**.

DA EDIÇÃO IMPRESSA

7.ª

No que respeita à edição impressa, a tiragem será de _____ exemplares sendo _____ para venda e ____ para ofertas do **Autor**, publicidade e depósito legal.

8.ª

O **Autor** terá direito a um total de ____ exemplares e nos exemplares que eventualmente venha a adquirir, terá o desconto de 30% sobre o preço de capa.

9.ª

A título de direitos de autor, receberá o **Autor** ____% sobre o preço de capa.

10.ª

O preço de capa, ou preço de venda ao público (PVP) da obra objeto do presente contrato será de € ____ (*quantia por extenso*), acrescido de IVA à taxa legal de 6%.

11.ª

A retribuição devida ao **Autor** depende dos resultados da venda, ficando a Editora obrigada a prestar-lhe contas, semestralmente, com referência a 30 de Junho e 31 de Dezembro de cada ano.

12.ª

O pagamento dos direitos de autor e/ou seus adiantamentos, será sempre efetuado por transferência bancária através do NIB _____, para o efeito indicado pelo **Autor**.

13.ª

Se a edição da obra se não mostrar esgotada dentro do prazo de 3 (três) anos após a sua publicação, a **Editora** tem a faculdade de vender em saldo ou a peso os exemplares existentes ou de os destruir, devendo prevenir o **Autor** para que possa exercer, querendo, o direito de preferência na aquisição do remanescente da edição por preço fixado na base do que produziria a venda em saldo ou a peso.

14.ª

No prazo e nas condições previstas na cláusula anterior, poderá a **Editora** proceder à doação de exemplares da obra a instituições de interesse público e de solidariedade social, não cabendo ao **Autor** qualquer tipo de remuneração ou indemnização.

15.ª

O **Autor** compromete-se a não fazer nova edição enquanto a objeto do presente contrato não se encontrar esgotada, o que lhe será comunicado pela **Editora**.

16.ª

Esgotada a edição objeto do presente contrato, constatando junto do autor não se verificarem alterações de conteúdo que justifiquem uma nova edição da obra, fica, desde já, a Editora autorizada a proceder à sua reimpressão, sem modificações de conteúdo, aplicando se, na falta de contratualização de novas condições, as estipuladas para a edição originária.

17.ª

Em caso de futuras edições e em igualdade de circunstâncias, a **Editora** terá sempre o direito de opção.

18.ª

Em situações de força maior ou caso fortuito (calamidade, incêndio, cheias, etc.) que afete o stock da obra, não caberá qualquer remuneração ou indemnização ao **Autor** por parte da **Editora**.

DA EDIÇÃO DIGITAL

19.ª

O Autor receberá a título de retribuição ou direitos de autor, a mesma percentagem fixada para edição em papel, na cláusula 9.ª do presente contrato, sobre o montante recebido pela Editora pela exploração da edição digital da obra.

20.ª

O preço de venda ao público (PVP) da edição digital da obra objeto do presente contrato, será de € ____ (quantia por extenso), acrescido de IVA à taxa legal de 23%

21.ª

A retribuição devida ao **Autor** pela edição digital será efetuada nos termos das cláusulas 11.ª e 12.ª do presente contrato.

22.ª

A edição digital mantém-se para além da edição impressa, isto é, no caso de futuras edições, poderá a **Editora** manter a exploração digital das edições anteriores conjuntamente com a nova edição, salvo se, qualquer das partes manifestar por escrito vontade em contrário.

23.ª

Aplica-se à edição digital o estipulado na cláusula 17.ª do presente contrato.

24.ª

Em tudo o que no presente contrato for omissa, serão as relações entre **Autor** e **Editora** reguladas pela lei vigente sobre propriedade literária.

25.ª

O presente contrato é feito em duplicado, destinando-se um exemplar para cada um dos contratantes.

Coimbra, de de

A Editora

O Autor