

A problemática dos ativos intangíveis no Sistema de Normalização Contabilística

Caso seja possível estimar com fiabilidade a vida útil, o *goodwill* está sujeito a amortização sistemática. Ao invés, é considerado um ativo com vida útil infinita e deverá ser amortizado em dez anos.

Por Susana Aldeia* | Artigo recebido em abril de 2019

É inegável a importância que os intangíveis têm na vida das empresas constituindo, muitas vezes, vantagens competitivas indispensáveis. Por isso, torna-se essencial mensurar e reconhecer estes ativos corretamente, de modo que a informação financeira reflita o mais fielmente possível o património da unidade económica, fornecendo informação útil à tomada da decisão. Neste sentido, é de todo relevante o estudo da temática dos ativos intangíveis, em concreto da forma como é tratado o *goodwill* nas concentrações das atividades económicas.

Neste trabalho são estudadas as normas de contabilidade e de relato financeiro (NCRF), no âmbito do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) em Portugal, e que se encontram relacionadas com o tema em questão, em concreto a NCRF 6 e NCRF 14.

De acordo com o disposto no pa-

rágrafo 8 da NCRF 6, um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Assim, da conjugação do conceito de ativo intangível constante no parágrafo 8 com o disposto no parágrafo 10, é possível concluir que estes ativos apresentam como características essenciais:

- A inexistência de substância física;
- A identificabilidade;
- O controlo sobre o recurso; e
- A existência de benefícios económicos futuros.

De acordo com a) do parágrafo 49 da estrutura concetual (EC), um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

Como foi referido, a inexistência de substância física é uma característica particular deste tipo de ativos, mas que para A. M. Rodri-

gues (2011, p. 474) «não é elemento relevante na definição de um ativo intangível.» É que alguns intangíveis podem ter substância palpável como é o caso do software (disco), ou um certificado que menciona que uma determinada patente foi concedida (Mackenzie, Coetsee, & Njikizana, 2012),

A identificabilidade está tratada nos parágrafos 11 e 12 da NCRF 6. Para que o ativo seja considerado identificável tem que reunir um de dois pressupostos: o primeiro pressuposto é que seja separável, isto é, que individualmente ou em conjunto seja capaz de ser separado, ou dividido da entidade, para que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado. O segundo pressuposto é que possa resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade, ou de outros direitos e



obrigações (Castro, Cunha, & Rodrigues, 2015).

Segundo o parágrafo 13 da NCRF 6 o controle está relacionado com o poder de obtenção benefícios económicos futuros que fluam do recurso, e o poder de restringir o acesso de outros a esses benefícios. Cañibano, Garcia-Ayuso, and Sanchez (2000) considera o controle como a capacidade que a entidade possui para exercer os seus direitos. Implica, por isso, a possibilidade de reclamar legalmente direitos ou serviços (Castro et al., 2015). A norma acrescenta ainda que a capacidade da entidade controlar os benefícios económicos futuros está relacionada com os direitos legais e refere-se aos direitos de autor como exemplo. Refere ainda que a equipa de pessoal habilitado, o talento técnico, a carteira de clientes e a quota de mercado não podem ser reconhecidos como ativos intangíveis pela falta de con-

trole da entidade.

O parágrafo 17 da NCRF 6 refere-se à existência de benefícios económicos futuros. Indica a norma que os benefícios económicos futuros que fluem de um ativo com estas características podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. É o caso do uso da propriedade intelectual num processo de produção e que poderá conduzir à redução de custos de produção.

Condições para o reconhecimento inicial

Para o reconhecimento inicial de um item como ativo intangível a entidade tem que demonstrar que o mesmo satisfaz duas condições: primeiro, a definição de ativo intangível; segundo, os critérios de reconhecimento constantes no parágrafo 18 da NCRF 6. A segunda

condição encontra-se clarificada nos parágrafos 21 a 23, e institui que um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade;
- Que o custo do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

No domínio do reconhecimento, a norma institui três categorias de ativos intangíveis, sendo eles:

- Os adquiridos separadamente;
- Os adquiridos como parte de uma concentração de atividades empresariais; e
- Os gerados internamente.

É objetivo deste trabalho o estudo do *goodwill* pelo que a abordagem será direcionada para os ativos adquiridos como parte de uma concentração de atividades empresariais, e que está prevista nos parágrafos 33 a 39 da NCRF 6.

Relativamente a este assunto, a



NCRF 6 nos parágrafos 33 e seguintes remete para a 14. Esta remissão acontece porque o *goodwill* está inteiramente vinculado às CAE. Por isso deve ser articulado com a NCRF 14 e com a IFRS 3 – Concentrações de atividades empresariais. Neste sentido, é possível encontrar a definição de *goodwill* no parágrafo 9 da NCRF 14, instituindo que o *goodwill* corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de ativos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

Diz a norma no parágrafo 44 da NCRF 14 que o *goodwill* adquirido representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

As concentrações de atividades empresariais devem ser contabi-

lizadas pela aplicação do método da compra. Este método considera a concentração na perspectiva do adquirente (parágrafos 10 e 11 da NCRF 14). A aplicação deste método implica o seguinte procedimento: identificação de uma adquirente, a mensuração do custo da concentração de atividades empresariais e, por fim, a imputação, à data da aquisição, do custo da operação aos ativos e passivos adquiridos e passivos contingentes assumidos (parágrafo 12 NCRF 14).

Segundo o parágrafo 11, neste método, a adquirente compra ativos líquidos e reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos nas contas individuais da adquirida. «O remanescente, se o houver, corresponde a todos os outros ativos intangíveis, que não têm condições de ser autonomamente

reconhecidos nas contas da entidade adquirente, e é identificado como *goodwill*» (Ana Maria Rodrigues, 2014, p. 236).

De acordo com os parágrafos 25 e 28 da NCRF 14 a adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma CAE ao reconhecer os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 26. Assim, regra geral, os ativos (excepto ativos intangíveis) e passivos, devem obedecer à definição de ativo/passivo constante na estrutura concetual do SNC. Para todos os itens (ativos, passivos e passivos contingentes) é condição que o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. A mensuração dos ativos e passivos identificáveis é realizada ao justo valor, à data da aquisição.

A adquirente deve reconhecer ini-



cialmente o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais como um ativo e mensurar pelo custo, nos termos da b) do parágrafo 43 da NCRF 14. Neste contexto, o *goodwill*, mede-se pelo custo residual da concentração empresarial após o reconhecimento dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis (Castro et al., 2015). Em conformidade, se o *goodwill* adquirido for superior a zero, deve ser reconhecido como um ativo, em que a sua mensuração inicial é feita pelo custo, tal como já foi aqui referido. A mensuração subsequente do *goodwill* é feita pelo custo deduzido das amortizações e perdas por imparidades acumuladas. Este item deve ser amortizado no período da sua vida útil, quando estimada com fiabilidade (parágrafo 46 NCRF 14). Na impossibilidade de realização dessa estimativa fiável, o

goodwill deverá ser amortizado em dez anos, nos termos do parágrafo 105 da NCRF 6. Devendo a adquirente realizar testes de imparidade sempre que se verifiquem evidências em que o ativo possa estar em imparidade, nos termos da NCRF 12 - Imparidade de ativos (parágrafo 46 da NCRF 14).

No caso de compra a preço baixo, nos termos dos parágrafos 48 a 50 da NCRF 14, a entidade estará perante um *goodwill* adquirido inferior a zero, ou também designado por *badwill*. Nesta situação, dois procedimentos são necessários. Por um lado, deverá ser feita uma reavaliação do processo, que passa primeiro pela mensuração do custo da concentração e, segundo, pela identificação e mensuração dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade adquiren-

te. Por outro lado, deverá reconhecer o valor que restar como rendimento diferido e transferir para resultados na medida em que seja realizado,

Concluindo, caso seja possível estimar com fiabilidade a vida útil, o *goodwill* está sujeito a amortização sistemática. Na eventualidade de não ser possível estimar com fiabilidade a sua vida útil, é considerado um ativo com vida útil infinita e deverá ser amortizado em dez anos, conforme o disposto no parágrafo 105 da NCRF 6. O *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo, por isso, não é sujeito a amortização.

Bibliografia disponível em («A Ordem – Publicações – Revista Contabilista – Bibliografia»)

*Docente na Escola Superior de Gestão do IPCA