

Activos intangíveis e seu tratamento numa concentração de actividades empresariais

Por Alexandra C. R. Domingos, Rui D. Domingos e Sílvia F. Arsénio

Na sequência do «Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística», foi criada a NCRF 6. Quando entrar em vigor, Portugal passará a dispor de uma norma específica para tratar os «activos intangíveis», o que não acontece neste momento. Contudo, a NCRF 6 é em tudo semelhante à IAS 38.



Alexandra Margarida C. R. Domingos
Mestranda em Contabilidade pelo ISCAL
TOC n.º 67 398



Rui Manuel Delgado Domingos
Assistente do 1.º triénio e mestrando pelo ISCAL
TOC n.º 80 111



Sílvia Marina Fialho Arsénio
Mestranda em Contabilidade pelo ISCAL
TOC n.º 70 575

Os activos intangíveis são a «nova fonte de riqueza» das entidades em detrimento dos activos tangíveis, sendo uma das suas principais fontes de criação de valor e têm tendência a cada vez mais se assumirem como um factor de grande importância. Actualmente, os activos intangíveis ainda são pouco considerados nas demonstrações financeiras, tendo o seu reconhecimento contabilístico 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. É o caso das marcas próprias, da carteira de clientes, do *know-how*, etc. Alguns destes elementos, como por exemplo, as marcas, se resultarem de aquisições já poderão integrar o activo. Assim, a contabilização dos activos intangíveis, e em especial do *goodwill*, será um assunto cuja importância irá crescer nos próximos anos, tendo em conta que a quantidade de activos intangíveis passou a ter um maior peso nas demonstrações financeiras das entidades.

Em termos normativos, o referencial contabilístico português actual que trata o tema, compreende o POC, a DC n.º 7 - Contabilização das despesas de investigação e de desenvolvimento

e, supletivamente, a própria IAS 38 – Activos intangíveis, emitida pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Na sequência do «Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística»⁽¹⁾, foi criada a NCRF ⁽²⁾ 6 – Activos intangíveis, que tem por base a IAS 38. Quando esta norma entrar em vigor, Portugal passará a dispor de uma norma específica para tratar os «activos intangíveis», o que não acontece neste momento. Da análise efectuada, verificámos que, em termos de conteúdo a NCRF 6 é, no seu todo, semelhante à IAS 38.

A característica mais importante dos activos intangíveis tem a ver com o alto grau de incerteza em relação à obtenção de benefícios económicos futuros que os mesmos podem proporcionar. A definição dada a nível nacional e pelo IASB é a seguinte:

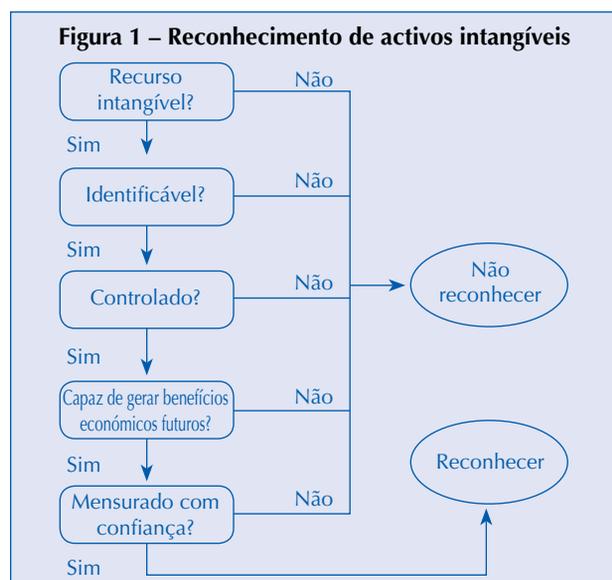
| Portugal | IASB | | |
|---|--|--------|--------|
| | POC (capítulo 12) | NCRF 6 | IAS 38 |
| Imobilizado incorpóreo: são imobilizações intangíveis, englobando nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão. | (Parágrafo 8) São activos não monetários, identificáveis, sem substância física. | | |

Comparativamente, o POC permite a inclusão em imobilizado incorpóreo de direitos e despesas de constituição, arranque e expansão, o que não é aceite pela IAS 38. Para além disso, a norma do IASB não permite a capitalização de gastos na fase da pesquisa enquanto a DC n.º 7 admite a capitalização de despesas na fase de pesquisa, em circunstâncias excepcionais, em que seja assegurada, de forma inequívoca, a existência de benefícios futuros. ⁽³⁾

Por outro lado, a IAS 38 identifica com clareza a definição de activos intangíveis, dando ainda a definição de activo e activo monetário.

De acordo com a IAS 38 (parágrafos 9 a 17), os activos intangíveis possuem as seguintes características: inexistência de substância física, identificabilidade, controlo sobre o recurso e existência de benefícios económicos futuros.

No seu parágrafo 18, a IAS 38 refere que o reconhecimento de um *item* como activo intangível deve satisfazer: a definição de activo intangível e o critério de reconhecimento. Já o parágrafo 21 desta norma refere que um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se: for provável que fluam para a entidade os benefícios económicos futuros esperados atribuíveis ao activo e o seu custo poder ser determinado de modo fiável:



Verificamos, assim, que o referencial contabilístico português actual é um normativo desactualizado em relação ao tema «intangíveis».

Já no que respeita à mensuração inicial de activos intangíveis, na data de reconhecimento, toda a legislação portuguesa e a IAS 38 são coincidentes:

| Portugal | IASB |
|--|--------------|
| POC | NCRF 6 |
| Ponto 5.4.1 (critérios de valorimetria) | Parágrafo 24 |
| Custo de aquisição ou custo de produção | Custo |

Ainda de acordo com a IAS 38, o custo de um activo intangível pode ser obtido de uma das seguintes formas: aquisição separada, aquisição por meio de um subsídio do Governo, troca de activos, activos intangíveis gerados internamente e aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais. É sobre este último tipo de aquisição que iremos efectuar uma breve análise.

Uma concentração de actividades empresariais é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata (IFRS 3, parágrafo 4). A IAS 38 (parágrafo 33) e a legislação portuguesa são coincidentes no que respeita à sua mensuração inicial:

| Portugal | IASB |
|--|--|
| DC 1(*) | IAS 38 |
| Pelo custo (justo valor na data de aquisição correspondente à percentagem de participação adquirida pela empresa-mãe). | Pelo custo (justo valor na data de aquisição) |
| | ↓ |
| | IFRS 3 – Concentrações de actividades empresariais |

Assim, de acordo com o parágrafo 34 da IAS 38, que remete para a IFRS 3 (parágrafo 45), a adquirente reconhece à data da aquisição:

- o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais como um activo;
- separadamente um activo intangível da adquirida, apenas se esse activo satisfizer a definição de activo intangível da IAS 38 e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do *goodwill* um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida, caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu valor possa ser fiavelmente mensurável.

Vejamos o tratamento do *goodwill* de acordo com a IFRS 3:

| IFRS 3 | |
|--|--|
| Definição (parágrafo 52) | É o pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. |
| Mensuração inicial (parágrafo 51) | Pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecido de acordo com o parágrafo 36 da mesma norma. |
| Mensuração subsequente (parágrafo 54) | Custo - perdas por imparidade acumuladas |

Esta é a grande diferença do IASB para Portugal e a grande alteração da IFRS 3 em relação à IAS 22. (6)
 A DC 1 (ponto 3.2.5) considera que o goodwill deve ser reconhecido e amortizado numa base sistemática, num período que não exceda os cinco anos ou, no limite, 20 anos se a vida útil for mais extensa. Já o IASB refere que o goodwill não é amortizado, mas testado anualmente quanto à imparidade.

De forma resumida, o custo de aquisição numa concentração de actividades empresariais é determinado da seguinte forma:

O goodwill evidenciado deve-se ao facto da entidade "Y" deter uma quota de mercado sólida e rentável no nicho de mercado de calçado para desportos radicais.



Complementemos com o seguinte exemplo prático: O grupo "X" adquiriu cem por cento do capital da entidade "Y", a qual é especializada na produção de calçado para desportos radicais. O valor de aquisição foi de cinco milhões 950 mil euros. Os detalhes dos activos líquidos adquiridos e do goodwill são os seguintes:

Os activos e passivos à data de aquisição eram os seguintes:

Unidade: milhares de euros

| Informações da compra | |
|---|--------|
| – Valor pago | 5 950 |
| – Custos directos relacionados com a aquisição | 150 |
| Valores totais relacionados com a aquisição | 6 100 |
| Justo valor dos activos adquiridos (ver abaixo) | -5 145 |
| <i>Goodwill</i> | 955 |

Unidade: milhares de euros

| | Justo valor | Quantia escriturada |
|--|-------------|---------------------|
| Caixa e equivalentes | 195 | 195 |
| Imóveis, instalações e equipamentos | 29 056 | 28 234 |
| Marcas registadas (marketing related) | 1 000 | 0 |
| Licenças (contract based) | 700 | 0 |
| Relações com clientes (customer related) | 1 850 | 0 |
| Direitos de utilização (contract based) | 800 | 0 |
| Inventários | 995 | 495 |
| Clientes | 855 | 855 |
| Fornecedores | -9 646 | -9 646 |
| Outras obrigações | -1 401 | -781 |
| Empréstimos | -19 259 | -19 259 |
| Valor líquido dos activos adquiridos | 5 145 | 93 |

Como efectuar o registo dos activos e passivos da entidade adquirida por parte da adquirente?

De acordo com o parágrafo 24 da IFRS 3, o valor total relacionado com a aquisição da adquirente, além de compreender o preço da compra, contempla também quaisquer custos directamente atribuíveis à compra. Conhecendo este valor e o justo valor dos activos adquiridos, conseguimos determinar o valor do *goodwill*, ou seja, valor de aquisição – justo valor (activos – passivos).

Os activos e passivos identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 da IFRS 3 devem ser reconhecidos na data de aquisição, ao justo valor.

As marcas, licenças, direitos de utilização e relações com clientes não reconhecidas anteriormente como activos intangíveis foram agora alvo de capitalização, de acordo com o parágrafo 45 da IFRS 3. De acordo com a IAS 38, parágrafo 63 todos os activos intangíveis gerados internamente não podem ser capitalizados. No entanto, como estes activos foram alvo de aquisição numa concentração de actividades empresariais, já podem ser reconhecidos como tal.

O custo de aquisição da entidade “Y” é, assim, composto da seguinte forma:

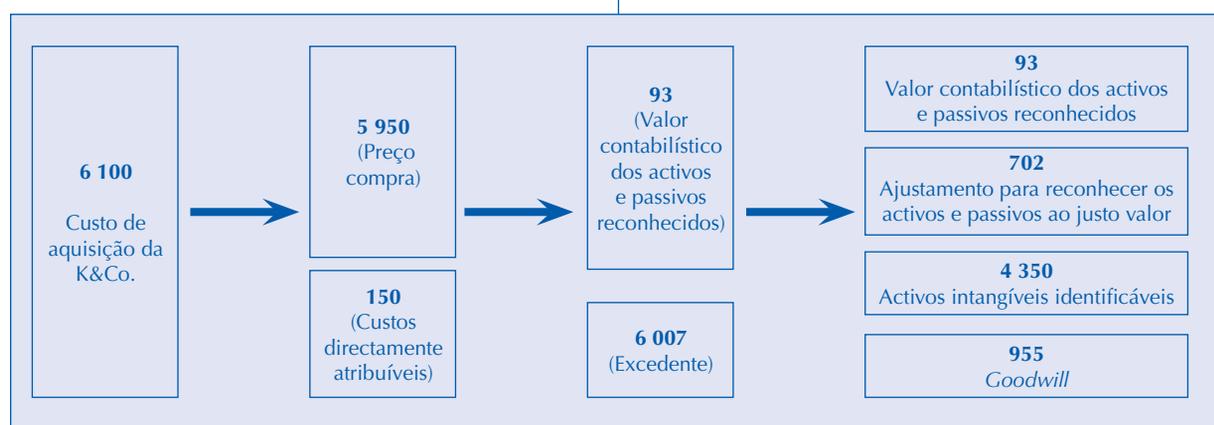
Contabilisticamente:

| | | Unidade: milhares de euros | |
|---------------------|---|----------------------------|---------|
| | Descrição | Débito | Crédito |
| IFRS 3 parágrafo 51 | <i>Goodwill</i> | 955 | |
| | Caixa e equivalentes | 195 | |
| | Imóveis, instalações e equipamentos | 29 056 | |
| IFRS 3 parágrafo 45 | Marcas registadas (<i>marketing related</i>) | 1 000 | |
| IFRS 3 parágrafo 45 | Licenças (<i>contract based</i>) | 700 | |
| IFRS 3 parágrafo 45 | Relações com clientes (<i>customer related</i>) | 1 850 | |
| IFRS 3 parágrafo 45 | Direitos de utilização (<i>contract based</i>) | 800 | |
| | Inventários | 995 | |
| | Clientes | 855 | |
| | Fornecedores | | 9 646 |
| | Outras obrigações | | 1 401 |
| | Empréstimos | | 19 259 |
| | Caixa e equivalentes | | 6 100 |

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2009)

Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC (www.ctoc.pt).



(¹) Aprovado pelo Conselho Geral da CNC, em 15 de Janeiro de 2003.

(²) Norma Contabilística e de Relato Financeiro.

(³) DC n.º 7, ponto 3.

(⁴) Tratamento contabilístico de concentração de actividades empresariais.

(⁵) Concentrações de actividades empresariais (revista em 1998) – [substituída pela IFRS 3].