



análise da OTOC

OTOC

ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS**JORGE CARRAPIÇO**

CONSULTOR DA ORDEM



Goodwill e testes de imparidade

O objetivo deste artigo será efetuar uma análise à obrigação da realização de testes de imparidade periódicos em investimentos em associadas (ou subsidiárias), no âmbito da preparação e apresentação das demonstrações financeiras individuais das entidades.

Concretamente, determinar se as normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) estabelecem a obrigatoriedade da realização de testes de imparidades anuais para esse tipo de investimentos financeiros quando incluam goodwill, independentemente da existência de evidências objetivas de eventos de perda de imparidade.

Procedimentos no SNC

No âmbito das concentrações de atividades empresariais, quando se reconheça goodwill na respetiva aquisição da atividade, a NCRF de imparidades de ativos estabelece a obrigatoriedade da aquisição efetuar a realização de um teste de imparidade anual, independentemente de existirem, ou não, evidências de que essa atividade adquirida esteja em imparidade.

Por outro lado, nos investimentos em associadas (ou subsidiárias), a NCRF estabelece que, após a aplicação do método da equivalência patrimonial (MEP), se existir o reconhecimento de perdas da associada, o investidor deverá determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao conjunto de interesses na associada.

Este procedimento parece indicar que, quando pela aplicação do MEP se tenha reconhecido perdas referente ao investimento na associada, e apenas nesses casos, a empresa deverá efetuar o teste de imparidade, ainda que não tenha existido um qualquer evento específico que tenha levado a essas perdas.

A questão central deste artigo reside no facto de o procedimento

A norma nacional não estabelece a verificação da existência destes acontecimentos de perda, para determinar a necessidade da realização do teste de imparidade.

contabilístico previsto na norma nacional (NCRF 13) não estar em linha com o previsto na norma internacional (IAS 28), que lhe serviu de base.

Procedimentos em IAS/IFRS

A IAS 28 determina que após a aplicação do MEP, tenham existido, ou não, perdas da associada, a entidade investidora deverá proceder ao teste de imparidade apenas quando existirem evidências objetivas de um acontecimento de perda.

Esses acontecimentos de perda poderão ser: uma significativa dificuldade financeira da associada, quebras de contratos, provável situação de insolvência, desaparecimento do mercado onde opere essa empresa, dados observáveis de provável redução significativa dos futuros fluxos de caixa da entidade, etc.

Por seu lado, a norma nacional não estabelece a verificação da existência destes acontecimentos de perda, para determinar a necessidade da realização do teste de imparidade. Também, não existe qualquer referência para a verificação dos indicadores externos e internos

previstos na NCRF 12, para determinar situações de imparidade.

A NCRF 13, tal como a IAS 28 também não estabelece qualquer obrigação de realização de testes de imparidade anuais ao investimento na associada com goodwill incluído.

Teste de imparidade

Tal como decorre das normas contabilísticas mencionadas, poderão colocar-se três alternativas para a verificação da necessidade da realização do teste de imparidade em investimentos em associadas:

1ª IAS 28 - Esta norma determina que após a aplicação do MEP, a investidora deverá verificar a existência de evidências objetivas de algum acontecimento de perda para proceder ao teste de imparidade.

2ª NCRF 13 - Esta norma determina que após a aplicação do MEP, quando existam perdas da associada, a investidora deverá proceder ao teste de imparidade.

3ª NCRF 14 - Esta norma determina a obrigatoriedade de um teste de imparidade anual quando exista goodwill na aquisição de atividades.

Na primeira alternativa, a necessidade de verificação da existência de um acontecimento de perda que possa despoletar a possível redução nos futuros fluxos de caixa da associada, implicará um aumento de subjetividade, pois não é claro a partir de que montante ou situação se poderá afirmar com clareza a existência de um acontecimento de perda.

Na segunda alternativa, ainda que em determinado período não se tenha reconhecido qualquer perda da associada, poderão já existir evidências objetivas nesse mesmo período, que possa estabelecer perdas futuras no investimento financeiro, por exemplo, pela potencial redução nos futuros fluxos de caixa a gerar pela associada em resultado de alterações na atividade económica.

Por outro lado, o reconhecimento de uma perda da associada pelo MEP não determina qualquer evidência objetiva de que o investimento financeiro possa estar em imparidade, pois a mensuração pelo MEP é na realidade bastante diferente da mensuração pelo custo amortizado (utilizado para determinar o valor de uso).

Na terceira alternativa, o teste de imparidade obrigatório ao goodwill apenas estará previsto para as concentrações de atividades empresariais, não sendo claro a sua aplicação ao goodwill incluído em investimentos em associadas de acordo com as NCRF.

Existirá ainda o problema de escolher o procedimento a utilizar para determinar a necessidade de realizar o teste de imparidade quando o investimento na associada não tiver goodwill incluído. Outro problema de se realizarem testes de imparidade anuais será o aumento exponencial de encargos para a investidora.

No entanto, não fará sentido a norma de concentrações exigir testes de imparidade anuais ao goodwill, e a norma de investimentos em associadas não o fazer, quando na prática não existirá uma diferença significativa entre uma concentração de atividades empresariais e um investimento em associada (ambas serão operações para obter o controlo da entidade adquirida).

Conclusão

Em minha opinião, a IAS 28 estabelece claramente que a investidora apenas deverá efetuar testes de imparidade no investimento em associada quando existam evidências objetivas da existência de um acontecimento de perda que possa estabelecer uma redução dos futuros fluxos de caixa da associada.

O problema estará em perceber o procedimento previsto na NCRF 13. Qual é o procedimento previsto para necessidade de realização do

teste de imparidade no investimento numa associada?

Deverá realizar-se o teste de imparidade sempre que sejam reconhecidas perdas da associada pelo MEP? Tal não faz qualquer sentido, pois como já referido, a mensuração pelo MEP e o método de fluxos de caixa descontados são critérios completamente distintos, não existindo qualquer relação direta entre eles.

Deverá realizar-se o teste de imparidade quando existam evidências objetivas da existência de um acontecimento de perda (da NCRF 27)? Ou atendendo aos indicadores externos e internos previstos na NCRF 12? Deverá realizar-se o teste de imparidade anualmente quando exista goodwill?

Mas tal procedimento não decorre da NCRF 13 e poderá ser bastante oneroso para investidora. Para além de não se perceber qual o procedimento a utilizar quando não exista goodwill (por evidências objetivas?). No entanto, este poderá ser o procedimento mais apropriado face ao tratamento dado para o goodwill de concentrações, uma vez que não existirá uma diferença significativa entre ambas as operações.

Todas estas questões não terão uma resposta clara face à redação atual do parágrafo de imparidades dos investimentos em associadas.

Será aconselhável efetuar-se uma alteração a esse parágrafo, indicando o procedimento para determinar o momento e necessidade de realização do teste de imparidade.

Essa alteração iria promover a consistência e comparabilidade na prática contabilística das várias empresas em Portugal, levando a uma melhoria na qualidade da informação contabilística apresentada nas demonstrações financeiras publicadas.