

A equivalência patrimonial e os impostos diferidos

A equivalência patrimonial e o método do custo têm particularidades que é conveniente ter em conta. Na aplicação dos métodos de contabilização das participações financeiras verifica-se conflitualidade com alguns princípios geralmente aceites. No método do custo, cumpre-se o princípio do custo histórico e da prudência, derrogando-se o princípio da especialização ou do acréscimo.

Por Carlos António Rosa Lopes



Carlos António Rosa Lopes
• Técnico Oficial de Contas
• Revisor Oficial de Contas

A equivalência patrimonial é um método de contabilização das participações financeiras que se caracteriza pelo facto da quota-parte dos resultados a que a empresa participante tem direito na participada ser contabilizada no exercício a que os resultados respeitam, enquanto no método do custo a quota-parte dos resultados apenas é reconhecida quando são distribuídos resultados.

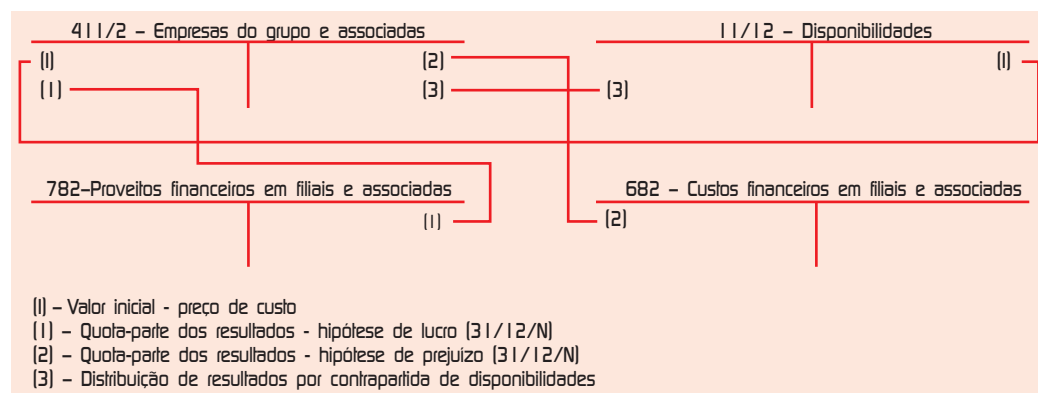
Sintética e esquematicamente os registos contabilísticos no método da equivalência patrimonial processam-se da seguinte forma:

mente, quando se aplica o método da equivalência patrimonial derrogam-se os princípios contabilísticos da prudência e do custo histórico e cumpre-se o princípio da especialização ou do acréscimo.

No método do custo, cumpre-se o princípio do custo histórico e da prudência, derrogando-se o princípio da especialização ou do acréscimo.

Impostos diferidos

Resultado contabilístico e resultado fiscal são duas grandezas distintas. O resultado



Na aplicação dos métodos de contabilização das participações financeiras verifica-se conflitualidade com alguns dos princípios contabilísticos geralmente aceites, nomeada-

contabilístico, para efeitos de impostos diferidos, corresponde ao resultado líquido antes de impostos, fazendo-se o seu apuramento na demonstração de resulta-

dos, enquanto que o resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, efectuando-se correcções, acréscimos e deduções, em conformidade com a legislação fiscal.

A diferença entre estes dois resultados deve-se à existência de diferenças temporárias e permanentes.

«Diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

a) diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou

b) diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais. [n.º 5 da IAS 12]

As diferenças permanentes correspondem a custos e proveitos contabilísticos que não são considerados para efeitos fiscais (vg. multas, etc.).»

Os impostos diferidos visam o tratamento contabilístico das diferenças entre os valores contabilísticos de activos e passivos e das respectivas bases fiscais.

Aplicação do método da equivalência patrimonial a subsidiárias e associadas criadas

Os custos e proveitos contabilizados no âmbito da aplicação do método da equivalência patrimonial não relevam para efeitos fiscais, pelo que terão que ser acrescidos (custos) ou deduzidos para efeitos de apuramento do lucro tributável, conforme disposto no n.º 7 do artigo 18.º do CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

De acordo com o disposto no CIRC os proveitos relativos a participações financeiras apenas são tributados quando são recebidos (dividendos).

Nos termos do n.º 44 da IAS 12, a aplicação do método da equivalência patrimonial origina a contabilização de impostos diferidos, desde que a diferença temporária reverta no futuro previsível.

«Uma empresa deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que e somente até ao ponto em que, seja provável que:

a) a diferença temporária reverterá no futuro previsível; e

b) estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.» [n.º 44 da IAS12]

Para ilustrar como se aplica o método da equivalência patrimonial no caso de subsidiárias e associadas criadas apresenta-se o pequeno caso prático n.º 1.

Caso prático I – Equivalência patrimonial – associada “criada”

Em 01/01/N a empresa subscreveu e realizou uma participação de 30 por cento no capital da sociedade “A”, a qual foi constituída com um capital social de 1 000.

Em 31/12/N a sociedade “A” registou um resultado positivo de 500 e, no decorrer do ano “N+1” distribuiu dividendos no valor de 200.

Em 31/12/N+1, a sociedade “A” apurou um resultado negativo de 100.

Pretende-se:

Contabilização no diário analítico da sociedade “M” dos factos anteriormente referidos, considerando as hipóteses de a sociedade “M” contabilizar as participações financeiras pelo método do custo e da equivalência patrimonial.

Nota: considere o efeito de impostos diferidos com base numa taxa de Imposto sobre o Rendimento (IRC) de 30 por cento.

(continuação na página seguinte)

(início na página anterior)

Resolução:

Método da equivalência patrimonial			
N.º	Descrição	Débito	Crédito
	Subscrição e realização da participação financeira		
1	4112 Investimentos financeiros associadas	300	
	121 Depósitos à ordem		300
	Registo da quota-parte dos resultados do ano "N" (500x0,3)		
2	4112 Investimentos financeiros em associadas	150	
	782 Proventos financeiros em associadas		150
	Registo de impostos diferidos referentes ao lançamento 2) (150x0,3)		
3	862 Imposto s/ rendimento exercício - imposto diferido	45	
	2762 Acréscimos e diferimentos-impostos diferidos passivos		45
	Recebimento de dividendos no ano "N+1" (200x0,3)		
4	121 Depósitos à ordem	60	
	4112 Investimentos financeiros em associadas		60
	Regularização dos impostos diferidos transitados do ano "N"		
5	2762 Acréscimos e diferimentos - impostos diferidos passivos	45	
	862 Impostos s/ rendimento do exercício - imposto diferido (60x0,3)		18
	59 Resultados transitados (90x0,3)		27
	Registo da quota-parte dos resultados do ano "N+1" (100x0,3)		
6	682 Custos financeiros em associadas	30	
	4112 Investimentos financeiros em associadas		30
	Registo de impostos diferidos referentes ao lançamento 6)		
7	2761 Acréscimos e diferimentos - impostos diferidos activos (30x0,3)	9	
	862 Impostos s/ rendimento do exercício - imposto diferido		9

Método do custo			
N.º	Descrição	Débito	Crédito
	Subscrição e realização da participação financeira		
1	4112 Investimentos financeiros em associadas	300	
	121 Depósitos à ordem		300
2	Não se efectua qualquer lançamento		
3	Não se efectua qualquer lançamento		
	Recebimento de dividendos no ano "N+1" (200x0,3)		
4	121 Depósitos à ordem	60	
	784 Proventos financeiros de associadas		60
5	Não se efectua qualquer lançamento		
6	Não se efectua qualquer lançamento		
7	Não se efectua qualquer lançamento		

Aplicação do método da equivalência patrimonial a subsidiárias e associadas adquiridas

A diferença de aquisição - A contabilização de participações em subsidiárias ou associadas adquiridas envolve algumas particularidades resultantes do facto do valor de aquisição da participação não ser igual ao valor correspondente da quota-parte da situação líquida da subsidiária ou associada adquirida. Aquela diferença denomina-se "diferença de aquisição".

DIFERENÇA DE AQUISIÇÃO = PREÇO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO - QUOTA PARTE DO VALOR DA SITUAÇÃO LÍQUIDA DA PARTICIPADA AQUIRIDA

A diferença de aquisição incorpora dois conjuntos de valores: 1) => diferenças de avaliação em elementos patrimoniais e 2) => *goodwill* ou *negative goodwill*



«Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na IAS 27. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.» [n.º 20 da IAS 28]

«Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no

justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IFRS 3 – Concentrações de Actividades Empresariais.» [n.º 23 das IAS 28]

A equivalência patrimonial e as diferenças de avaliação

As diferenças de avaliação em elementos patrimoniais respeitantes a activos imobilizados devem ser amortizadas de acordo com a respectiva vida útil dos elementos patrimoniais a que respeitam.

«Os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são também feitos para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são feitos relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, tais como para o *goodwill* ou activos fixos tangíveis.» [parte final do n.º 23 da IAS 28]

Na aplicação do método da equivalência patrimonial deve tomar-se em atenção que a amortização das diferenças de avaliação referentes a elementos do imobilizado, embora não sendo contabilizadas, devem ser consideradas para efeitos de cálculo da quota-parte do resultado da empresa participante na participada [n.º 23 da IAS 28].

As diferenças de avaliação geram impostos diferidos, que de acordo com n.ºs 19 e 66 da IAS 12 e n.º 40 da DC28, devem ser imputados ao *goodwill*.

«Concentrações de Actividades Empresariais 19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de activida-

des empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o *goodwill* (ver parágrafo 66).» [n.º 19 da IAS 12]

«Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, de acordo com o parágrafo 15 a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do *goodwill*.» [n.º 66 da IAS 12]

Consolidação de contas – Reconhecimento inicial

«Devem ser reconhecidos activos por impostos diferidos ou passivos por impostos diferidos relativamente ao reconhecimento de activos e passivos no momento da aquisição das participações integradas em concentrações empresariais quando os valores contabilísticos utilizados na consolidação forem diferentes das respectivas quantias relevantes para a tributação. A escrituração dos passivos por impostos diferidos e dos activos por impostos diferidos deve ser efectuada por contrapartida da rubrica “Diferenças de consolidação (*goodwill*)”.» [n.º 40 da D.C. 28]

A equivalência patrimonial e o *goodwill* ou *negative goodwill*

O *goodwill* ou *negative goodwill* corresponde à parte da diferença de aquisição que não é imputável a qualquer elemento patrimonial, ou seja, é aquilo a que vulgarmente se designa por “remanescente”.

O IFRS3⁽¹⁾ define o *goodwill* como o pagamento antecipado por conta de lucros futuros e o *negative goodwill* como correspondendo a um erro de valorização ou a uma compra barata (pechincha – *bargain*).

Seguidamente apresentam-se os procedimentos contabilísticos recomendados pelas Normas Internacionais e Nacionais de Contabilidade respeitantes ao *goodwill* e *negative goodwill*.

Goodwill

Normas Internacionais de Contabilidade – De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (al. a) do n.º 23 da IAS 28 e n.ºs 51 a 55 da IFRS 3) o *goodwill* não é amortizado devendo ser registado como um activo que deve ser sujeito a testes periódicos de imparidade (anuais).

«a) O *goodwill* relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse *goodwill* não é permitida e não é portanto incluída na determinação da parte do investidor nos resultados da associada.» [al. a) do n.º 23 da IAS 28]

O teste de *impairment* consiste em verificar se o *goodwill* perde valor, tendo como referência o justo valor ou a quantia recuperável, comparativamente ao valor inicial de registo.

Se o justo valor ou a quantia recuperável for inferior ao valor contabilístico deverá reconhecer-se uma perda por *impairment*⁽²⁾ (imparidade) igual àquela diferença.

Em conformidade com o disposto no n.º 66 da IAS 12, o reconhecimento do *goodwill* não origina a contabilização de impostos diferidos.

Normas Nacionais de Contabilidade – «6. No método da equivalência patrimonial:

a) se ocorrer a circunstância referida no

ponto 3.2.5 da citada Directriz, a diferença deve ser sistemática e directamente amortizada por contrapartida de “Custos e perdas financeiros.» [n.º 6 da DC n.º 9]

A alínea a) do n.º 6 da Directriz Contabilística n.º 9 remete para a Directriz Contabilística n.º 1/91⁽³⁾ que refere que «deve ser reconhecido e amortizado numa base sistemática, num período que não exceda cinco anos, a menos que vida útil mais extensa possa ser justificada nas demonstrações financeiras, não excedendo porém 20 anos.»

A amortização do *goodwill* deve ser tomada em consideração para efeitos de cálculo da quota-parte do resultado da empresa participante na participada, conforme mais adiante se exemplifica em caso prático.

De acordo com o disposto no n.º 22 da Directriz Contabilística n.º 28 o reconhecimento do *goodwill* não origina a contabilização de impostos diferidos, verificando-se neste ponto sintonia de procedimentos com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Negative goodwill

Normas Internacionais de Contabilidade – «Qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.» [al. b), n.º 23 da IAS 28]

Normas Nacionais de Contabilidade – «No método da equivalência patrimonial:

b) se ocorrer a circunstância referida no ponto 3.2.6 da mesma Directriz, não há que fazer qualquer movimento contabilístico.» [n.º 6 da DC 9]

A alínea b) do n.º 6 da Directriz Contabilística n.º 9 refere que não deve ser efectuado qualquer movimento nestas circunstâncias, o que está em desacor-

do com o disposto no n.º 3.2.6 da DC 1, que refere:

«Se o justo valor dos activos e passivos identificáveis for superior ao custo de aquisição, a diferença pode ser repartida pelos activos não monetários individuais adquiridos, na proporção dos justos valores destes. Alternativamente, esta diferença pode ser tratada como proveito diferido e imputada a resultados numa base sistemática, durante um período que não ultrapasse cinco anos, a menos que período mais extenso possa ser justificado nas demonstrações financeiras, não excedendo, porém, 20 anos.» [n.º 3.2.6. da DC 1]

De salientar que os procedimentos efectuados na consolidação de contas e na equivalência patrimonial, embora tecnicamente diferentes, em essência, devem conduzir ao mesmo resultado. Se fosse seguida a mesma linha de coerência, nestas circunstâncias o *negative goodwill* poderia ser imputado a resultados numa base sistemática (5 a 20 anos).

A equivalência patrimonial e as operações entre empresas do grupo

Normas Internacionais de Contabilidade – «Os resultados resultantes de transacções “ascendentes” e “descendentes” entre um investidor (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras do investidor apenas até ao ponto dos interesses não relacionados do investidor na associada. Transacções “ascendentes”

são, por exemplo, vendas de activos de uma associada ao investidor. Transacções “descendentes” são, por exemplo, vendas de activos do investidor a uma associada. A parte do investidor nos resultados da associada resultantes destas transacções é eliminada.» [n.º 22 da IAS 28]

Normas Nacionais de Contabilidade – «No âmbito dos ajustamentos de resultados da participante e das participadas para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial, dever-se-ão ter em atenção as eventuais compensações de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos provenientes de transacções entre essas empresas, bem como os efeitos dos resultados não realizados contidos nos activos de qualquer delas.» [n.º 38 da DC 28]

Caso prático de aplicação do método da equivalência patrimonial a filiais adquiridas

Em 1/1/N-2 a empresa “M” adquiriu por 2 520, uma participação financeira na sociedade “A”, representando uma percentagem de participação de 40 por cento, cuja situação líquida (de “A”) à data da aquisição da participação era a seguinte:

Capital	1 000
Reservas	500
	<u>1 500</u>

No quadro seguinte apresentam-se as diferenças de avaliação referentes aos elementos patrimoniais corpóreos da empresa “A”, excepto *goodwill* (100%):

Diferenças de avaliação				EMPRESA “A” 01-01-N-2
	Justo valor [1]	Valor contabilístico [2]	Diferença [1] - [2]	Vida útil
ACTIVO				
Imobilizações corpóreas	4 250	2 000	2 250	10 anos
Mercadorias	660	660	0	
Clientes	400	400	0	
Depósitos à ordem	10	10	0	
TOTAL ACTIVO [A]	5 320	3 070	2 250	
PASSIVO				
Fornecedores	200	200	0	
Empréstimos obtidos	1 170	1 170	0	
Estado e o. entes públicos	100	100	0	
TOTAL PASSIVO [B]	1 470	1 470	0	
[A] - [B]	3 850	1 600	2 250	

- 1) No ano "N" a empresa "A" registou um resultado líquido positivo de 400.
- 2) No decorrer do ano "N" a empresa "M" vendeu mercadorias a "A" no valor de 1 000, verificando-se que em 31.12.N, parte das mesmas ainda se encontravam em stock e que registavam um lucro de 50.
- 3) No ano "N" a empresa "M" vendeu a "A" uma máquina por 210, a qual tinha sido adquirida por 1 000, e que na altura da venda registava amortizações acumuladas no valor de 700. A máquina vinha sendo amortizada à taxa de 10 por cento, e não se verificou alteração da vida útil.
- 4) Em 31/12/N+1 a situação líquida da empresa "A" apresentava a seguinte composição:

- Capital	1 000	
- Reservas	800	[dividendos = 400 - (800 - 500)]
- Resultados líquidos (N+1)	150	
	1 950	

Pretende-se:

Registos no razão esquemático (T's das contas) da sociedade "M", relativos a:

- Aquisição da participação financeira;
- Quota-parte dos resultados do ano "N" referentes à participação na sociedade "A";
- Quota-parte dos resultados do ano "N+1" referentes à participação na sociedade "A".

Notas:

Apresente a resolução tendo por base:

Hipótese A) Normas Internacionais de Contabilidade

[O goodwill não é amortizado]

Hipótese B) Normas Portuguesas de Contabilidade

[POC e DC 28] (goodwill amortizado em cinco anos)

Considere o efeito dos impostos diferidos com base numa taxa de Imposto sobre o Rendimento (IRC) de 30 por cento.

Resolução:**Hipótese A) - Normas Internacionais de Contabilidade**

Diferença de aquisição = preço de aquisição da participação - quota-parte situação líquida
 $2\ 520 - (1\ 500 \times 0,4) = 1\ 920$

Imputação da diferença de aquisição

	900	(diferença de avaliação das imobilizações corpóreas)
		$(2\ 250 \times 0,4)$
1 920		
(D. aq.)		
	?	1 020 (1 920 - 900)
		goodwill

Quota-parte resultados ano "N"

Resultados líquidos $(0,4 \times 400)$	=	160
Amort. imob. corpóreas $-900 : 10$	=	-90
Lucro existências finais $-250 \times 0,4$	=	-20
Anulação menos-valias $(210 - 300) \times 0,4$	=	36
Correcção amortizações referente anulação menos-valia $(90 : 3) \times 0,4$	=	-12
	TOTAL	= 74
Impostos diferidos $(74 \times 0,3)$		= -22,2

Quota-parte resultados ano N+1

Resultados líquidos $(0,4 \times 150)$	=	60
Amort. Imob. Corpóreas $-900 : 10$	=	-90
Lucro existências iniciais $-250 \times 0,4$	=	20
Correcção amortizações referente anulação menos-valia $-30 \times 0,4$	=	-12
	TOTAL	= -22
Impostos diferidos $(-22 \times 0,3)$		= 6,6

Registos no razão esquemático

Hipótese A) Normas Internacionais de Contabilidade

4112 - Particip. financ. em associadas		12 - Depósitos à ordem		782 - Ganhos financeiros em associadas	
1) 2 520	4) 40	4) 40	1) 2 520		2) 74
2) 74	6) 22				
2762 - Impostos diferidos passivos		682 - Perdas financeiras em associadas		2761 - Impostos diferidos activos	
5) 22,2	3) 22,2	6) 22		7) 6,6	
862 - Impostos diferidos (ano "N")		12 - 862 - Impostos diferidos (ano "N+1")		59 - Resultados transitados	
3) 22,2		5) 12		5) 10,2	
		7) 6,6			

- 1) Aquisição da participação financeira | 2) Quota-parte resultados ano "N" | 3) Imposto diferido resultados ano "N" $(74 \times 0,3)$
 4) Dividendos $[40 = 100 \times 0,4]$ | 5) Regularização i. d. dividendos $(40 \times 0,3)$ | 6) Quota-parte resultados ano "N+1"
 7) Imposto diferido resultados ano "N+1" $(-22 \times 0,3)$

Hipótese B) - Normas Internacionais de Contabilidade (POC e DC 28)

Diferença de aquisição = preço de aquisição da participação - quota-parte situação líquida
 $2\ 520 - (1\ 500 \times 0,4) = 1\ 920$

Imputação da diferença de aquisição

	900	(diferença avaliação imobilizações corpóreas) (2 250 x 0,4)
1 920 (D. eq.)		
	Goodwill	
	1 020	(1 920 - 900)
	(900 x 0,3)	Impostos diferidos de diferenças avaliação (I.C.)
	270	
	1 290	Goodwill total

Quota-parte resultados ano "N"

Resultados líquidos (0,4 x 400)	= 160
Amort. imob. corpóreas -900 : 10	= -90
Lucro existências finais -250 x 0,4	= -20
Anulação menos-valias (210 - 300) x 0,4	= 36
Correcção amortizações referente anulação menos-valia (90 : 3) x 0,4	= -12
SUB-TOTAL	= 74
Amortização goodwill (1 290 : 5)	= -258
TOTAL	= -184
Impostos diferidos (74 x 0,3)	= -22,2

Quota-parte resultados ano "N+1"

Resultados líquidos (0,4 x 150)	= 60
Amort. Imob. Corpóreas -900 : 10	= -90
Lucro existências iniciais -250 x 0,4	= 20
Correcção amortizações referente anulação menos-valia -30 x 0,4	= -12
SUB-TOTAL	= -22
Amortização goodwill (1 290 : 5)	= -258
TOTAL	= -280
Impostos diferidos (-22 x 0,3)	= 6,6

Registos no razão esquemático

Resolução: Hipótese B) Normas Internacionais de Contabilidade (POC e DC 28)

4112 - Particip. financ. em associadas	12 - Depósitos à ordem	682 - Custos financeiros de associadas (anos "N")
1) 2 520	2) 184	1) 2 520
	4) 40	2) 184
	6) 280	
2762 - Impostos diferidos passivos	862 - Impostos diferidos (ano "N")	862 - Impostos diferidos (anos "N+1")
5) 22,2	3) 22,2	5) 12
		7) 6,6
682 - Custos financeiros de associadas (anos "N+1")	59 - Resultados transilados	2761 - Impostos diferidos ativos (ano "N+1")
6) 280	5) 10,2	7) 6,6

1) Aquisição da participação financeira | 2) Quota-parte resultados ano "N" | 3) Imposto diferido resultados ano "N" (74 x 0,3)
 4) Dividendos (40 = 100 x 0,4) | 5) Regularização impostos diferidos dos dividendos (40 x 0,3) | 6) Quota-parte resultados ano "N+1" | 7) Imposto diferido resultados ano "N+1" (-22 x 0,3)

Transição do método do custo para equivalência patrimonial

Actualmente a questão da obrigatoriedade de aplicação do método da equivalência patrimonial não é "consensual", verificando-se que as Normas Internacionais de Contabilidade apontam no sentido da possibilidade

de escolha entre os dois métodos (custo ou equivalência patrimonial). No entanto, o método da equivalência patrimonial proporciona mais e melhor informação para a tomada de decisões de gestão (comprar ou vender? E a que preço?). De acordo com o princípio contabilístico da consistência, as empresas não devem alterar



as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. No entanto podem fazê-lo desde que esta situação seja devidamente divulgada e quantificados os seus efeitos a nível de capital próprio e resultados, conforme disposto na nota 1) do ABDR - Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados.

Quando uma empresa muda do método do custo para o método da equivalência patrimonial devem ser calculados e efectuados registos referentes a ajustamentos ao nível do capital próprio. Seguidamente apresenta-se pequeno exemplo ilustrativo:

Caso prático

Em 1/1/N-3 a empresa "M" adquiriu por 700, uma participação financeira na sociedade "A", representando uma percentagem de participação de 30 por cento, cuja situação líquida (de "A") apresenta a seguinte evolução:

	1/1/N-3	31/12/N
Capital	1 000	1 000
Resultados transitados	-	(200)
Reservas	500	900
Resultados líquidos	-	300
	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>

A "diferença de aquisição" respeita unicamente ao *goodwill*, que é amortizado no prazo de cinco anos.

A empresa "M" vinha contabilizando as participações financeiras pelo método do custo. No entanto no ano "N" decidiu passar a aplicar o método da equivalência patrimonial.

Nota: Considera o efeito de impostos diferidos com base numa taxa de Imposto sobre Rendimento de 30 por cento.

Pretende-se:

Registos no razão esquemático (Ts das contas) da sociedade "M", relativos a:

- Transição do método do custo para o método da equivalência patrimonial;
- Quota-parte dos resultados do ano "N" referentes à participação na sociedade "A".

Resolução:

Cálculo da diferença de aquisição:

- Custo da aquisição	700
(-) Quota-parte situação líquida	450 (1 500 X 0,3)
Diferença "aquisição" (<i>goodwill</i>)(D.A.)	250

1) - Ajustes referentes a resultados de anos anteriores ao ano "N"

Reservas e resultados transitados (200 x 0,3)	60
(-) Amortização do <i>goodwill</i> dos anos (n-3 a n-1) (250 : 5 x 3)	- 150
Ajustes de anos anteriores	- 90

2) - Quota-parte dos resultados do ano "N"

Quota-parte resultados do exercício (300 x 0,3)	90
(-) Amortização do <i>goodwill</i> do ano "N" (250 : 5)	- 50
Ajustes de anos anteriores	40

3) - Cálculo dos impostos diferidos referentes à quota-parte dos resultados do ano "N"

Impostos diferidos = 90 x 0,3 = 27

4112 - Investimentos financeiros em associadas	
1) 700	90 1)
2) 40	
551 - Ajustamentos de transição	
1) 90	60 1)
782 - Proventos financeiros em associadas	
	40 2)
862 - Imposto sobre rendimento - Imposto diferido passivo	
3) 27	
2762 - Acréscimos e diferimentos - Passivos por impostos diferidos	
	27 3)

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2006)

Bibliografia

- Directriz Contabilística n.º 1
- Directriz Contabilística n.º 28
- I.A.S. 12
- I.A.S.27
- I.A.S.28
- I.F.R.S.3
- Normas Portuguesas de Consolidação de Contas (Decreto-Lei n.º 238/91)
- P.O.C. - Plano Oficial de Contabilidade

(¹) Norma internacional sobre contabilização de concentração de empresas, emitida e publicada pelo IASB em Março/2004, e que substituiu a IAS/NIC 22

(²) Vide I.A.S. 36

(³) N.º 3.2.5. da DC n.º 1/91