

Carlos António Rosa Lopes

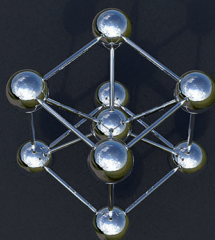
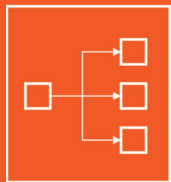
Economista  
Revisor Oficial de Contas

# CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

De acordo com o SNC  
e Normas Internacionais  
de Contabilidade (IAS/IFRS)

**Teoria e Casos Práticos**

- Consolidação de balanços
- Consolidação de demonstrações de resultados
- Equivalência patrimonial
- Fusões e aquisições
- Aquisições inversas
- Tributação pelo lucro consolidado



**3ª Edição**

Ampliada e Atualizada



EDIÇÕES SÍLABO



# Consolidação de Contas

## Teoria e Casos Práticos

**De acordo com o novo sistema de normalização  
contabilística [SNC] e alteração das IAS/IFRS**

CARLOS ANTÓNIO ROSA LOPES

Economista

Revisor Oficial de Contas

---

3ª Edição

Ampliada e Atualizada

---

*EDIÇÕES SÍLABO*

É expressamente proibido reproduzir, no todo ou em parte, sob qualquer forma ou meio, **NOMEADAMENTE FOTOCÓPIA**, esta obra. As transgressões serão passíveis das penalizações previstas na legislação em vigor.

Visite a Sílabo na rede  
[www.silabo.pt](http://www.silabo.pt)

Editor: Manuel Robalo

#### FICHA TÉCNICA:

Título: Consolidação de Contas – Teoria e Casos Práticos

Autor: Carlos António Rosa Lopes

© Edições Sílabo, Lda.

Capa: Pedro Mota

1ª Edição – Lisboa, fevereiro de 2010.

3ª Edição – Lisboa, setembro de 2017.

Impressão e acabamentos: Cafileza – Soluções Gráficas, Lda.

Depósito Legal: 431512/17

ISBN: 978-972-618-910-7

EDIÇÕES SÍLABO, LDA.

R. Cidade de Manchester, 2

1170-100 Lisboa

Tel.: 218130345

Fax: 218166719

e-mail: [silabo@silabo.pt](mailto:silabo@silabo.pt)

[www.silabo.pt](http://www.silabo.pt)

# Índice

<b>Abreviaturas</b>	13
<b>Listagem de contas utilizada</b>	15

## **Parte 1 – Conceitos gerais**

---

<b>Capítulo 1 – As novas regras de concentração de atividades empresariais</b>	19
1. Introdução	19
2. Regulamentação das concentrações de atividades empresariais	22
2.1. Normas internacionais (IASB)	22
2.2. Normas nacionais	22
3. Conceito e identificação de concentração de atividades empresariais	22
4. Formalidades e procedimentos inerentes à concentração de empresas	23
5. Métodos de contabilização	23
5.1. Normas internacionais (IASB)	24
5.2. Normas nacionais	24
6. Aplicação do método da compra	24
6.1. Identificação de uma entidade adquirente	24
6.2. Identificação da data da aquisição	26
6.3. Custo de uma concentração de atividades empresariais	27
7. Interesses minoritários/interesses não controlados	29
7.1. Norma internacional IFRS 3	29
7.2. Norma nacional NCRF 14	29
8. <i>Goodwill</i>	30
8.1. Norma internacional IFRS 3	30
8.2. Norma nacional NCRF 14	30

9. Valorização e contabilização do <i>goodwill</i>	31
9.1. Norma internacional IFRS 3	31
9.2. Norma nacional NCRF 14	31
10. <i>Negative goodwill</i>	32
11. Concentração de atividades empresariais obtida por fases	34
12. Impostos diferidos e concentração de empresas	35
12.1. Norma internacional de contabilidade IFRS 3	35
12.2. Norma nacional NCRF 25	39
13. Resumo das principais diferenças entre a IFRS 3 substituída e a IFRS 3 revista	40

## **Capítulo 2 – Métodos de contabilização dos investimentos financeiros em associadas e subsidiárias**

<b>1. Introdução</b>	41
<b>2. Investimentos em associadas</b>	41
2.1. Definições	41
2.3. Método da equivalência patrimonial	44
<b>3. Casos práticos</b>	47
<b>4. Aplicação do método da equivalência patrimonial a subsidiárias e associadas adquiridas</b>	48
4.1. A diferença de aquisição	48
4.2. A equivalência patrimonial e as diferenças de avaliação	51
4.3. A equivalência patrimonial e o <i>goodwill</i> ou <i>negative goodwill</i>	51
<b>5. Transição do método do custo para o método da equivalência patrimonial</b>	57
5.1. Casos práticos – Transição do método do custo para equivalência patrimonial	57
<b>6. Efeitos da alteração da percentagem de participação nos investimentos financeiros em subsidiárias e associadas</b>	61
6.1. Introdução	61
6.2. Alterações ocorridas na investidora – aquisições por fases	61
6.3. Alterações no capital próprio da investida	62
6.4. Casos práticos	64
<b>7. Investimentos em subsidiárias</b>	70
7.1. Normas Internacionais de Contabilidade [IAS 27 e 39]	70
7.2. Normas Nacionais de Contabilidade [NCRF 15 e 27]	72

8. Os impostos diferidos e a equivalência patrimonial	76
8.1. Introdução	76
8.2. Aplicação do método da equivalência patrimonial a subsidiárias e associadas criadas e impostos diferidos	77
8.3. Subsidiárias e associadas adquiridas	79
9. Eliminação de resultados internos referentes a transações entre empresas do grupo e associadas	84
10. Contabilização das participações financeiras em subsidiárias e associadas pelo justo valor	90

## **Parte 2 – Consolidação de contas**

---

<b>Capítulo 3 – Consolidação de contas</b>	95
1. Conceitos/definições	95
1.1. Normas Internacionais de Contabilidade [IAS 27; IAS 28; IFRS 10]	95
1.2. Norma Nacional NCRF 15	98
2. Percentagem de participação e de controlo	99
3. Conceito de consolidação	100
4. Objetivos e utilidade da consolidação de contas	101
5. Métodos de consolidação	101
5.1. Consolidação integral	102
5.2. Consolidação proporcional	102
<b>Capítulo 4 – Perímetro de consolidação</b>	103
1. Organograma de consolidação	103
2. Empresas obrigadas a elaborar contas consolidadas	104
3. Cálculo da percentagem de participação	109
4. Participações financeiras recíprocas	111
<b>Capítulo 5 – Operações prévias à consolidação de contas</b>	119
1. Uniformização dos princípios contabilísticos e critérios de valorimetria	119
2. Conversão cambial	120
2.1. Definições	120

3. Métodos de conversão cambial	121
3.1. Método temporal ou do custo histórico	121
3.2. Método corrente ou da taxa de câmbio ao fecho	122
3.3. Aplicação dos métodos	124
3.4. Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional – Aplicação dos métodos de acordo com NIC e normas nacionais	124
3.5. Métodos específicos para empresas de países com forte inflação	134
4. Data das demonstrações financeiras a consolidar	144
5. Reconciliação de contas-correntes	144
6. Codificação de contas	145

## **Capítulo 6 – Como se efetua a consolidação de balanços e demonstração de resultados** 149

1. Filiais criadas	150
2. Filiais adquiridas	164

## **Capítulo 7 – Valorização do *goodwill* e interesses minoritários (não controlados)** 175

1. Interesses minoritários (interesses não controlados)	175
1.1. Normas Internacionais	175
1.2. Normas Nacionais	176
2. <i>Goodwill</i>	176
2.1. Conceito de <i>goodwill</i>	176
2.2. Normas Internacionais	176
2.3. Normas Nacionais de Contabilidade	177

## **Capítulo 8 – A consolidação de demonstrações financeiras e a eliminação das operações internas e os impostos diferidos** 195

1. Introdução	195
2. Impostos diferidos e consolidação de contas	195
3. Rendimentos e gastos entre empresas do grupo	196
4. Resultados internos contido em elementos patrimoniais	199
4.1. Mais ou menos-valias	201



<b>Capítulo 9 – A consolidação demonstrações financeiras e os impostos diferidos</b>	215
1. Os impostos diferidos e a consolidação demonstrações financeiras	216
2. Outras situações que originam impostos diferidos no âmbito da consolidação demonstrações financeiras	217
<b>Capítulo 10 – Tratamento contabilístico do <i>goodwill</i></b>	233
1. Introdução	233
2. <i>Goodwill</i>	234
2.1. Normas Internacionais de contabilidade (IFRS 3 – International Financial Standard do IASB – International Accounting Standard Board)	234
2.2. Diretiva 2013/34/UE	234
2.3. SNC	234
3. Caso prático	235
<b>Capítulo 11 – Consolidação de subfiliais</b>	253
<b>Capítulo 12 – Participações adquiridas por fases</b>	265
1. Introdução	265
1.1. Normas Internacionais de Contabilidade [IFRS 3]	265
1.2. Normas Nacionais de Contabilidade [NCRF 14]	266
<b>Capítulo 13 – Participações financeiras recíprocas</b>	285
<b>Capítulo 14 – Tributação pelo lucro consolidado</b>	305
1. Introdução	305
2. Caracterização do regime de tributação pelo lucro consolidado	305
3. Disposições do C.R.C.	306
3.1. Âmbito e condições de aplicação [Art.º 69.º do CIRC]	306
3.2. Determinação do lucro tributável do grupo [Art.º 70.º do CIRC]	309
3.3. Regime específico de dedução de prejuízos fiscais [Art.º 71.º do CIRC]	309
3.4. Pagamentos por conta [Art.º 105.º do CIRC]	311
3.5. Declaração periódica de rendimentos [Art.º 120.º do CIRC]	312

3.6. Declaração anual de informação contabilística e fiscal [Artº 121º do CIRC]	313
3.7. Instruções da autoridade tributária e aduaneira – Regime especial de tributação dos grupos de sociedades – Circular nº 5/2015 da AT – RETGS	313
4. Anexo – Exemplos da aplicação do disposto nos números 4 e 5 do artigo 71º do CIRC	322
4.1. Dados	322
4.2. A nova sociedade dominante opta pela continuidade de aplicação do RETGS ao grupo B, sendo aplicável o nº 4 do artigo 71º do CIRC	323
4.3. A nova sociedade dominante opta pela continuidade de aplicação do RETGS ao grupo A, sendo aplicável o nº 5 do artigo 71º do CIRC	325
5. Procedimentos contabilísticos na repartição dos benefícios da tributação pelo lucro consolidado	327
6. Caso prático	327
<b>CAPÍTULO 15 – Casos práticos de consolidação de contas</b>	<b>335</b>

## **Parte 3 – Fusões e cisões**

---

<b>Capítulo 16 – Fusões de empresas</b>	<b>417</b>
1. Conceito e modalidades de fusão	417
2. Procedimentos e formalidades legais	417
2.1. Âmbito económico	418
2.2. Direito da concorrência	418
2.3. Código das sociedades comerciais	419
2.4. Direito fiscal	421
3. Métodos de contabilização das fusões	422
3.1. Métodos	422
3.2. Fases de aplicação do método da compra:	423
4. As aquisições inversas e as fusões de empresas	428
5. Efeitos contabilísticos e fiscais da fusão de empresas	431

<b>Capítulo 17 – Casos práticos fusões de empresas</b>	433
1. Fusão de empresas em que a sociedade incorporante detém participação financeira na incorporada	462
1.1. Critérios de reconhecimento do <i>goodwill</i> nas situações em que sociedade incorporante detém partes de capital da incorporada	470
<b>Capítulo 18 – Cisões de empresas</b>	505
1. Conceito de cisão	505
<b>Bibliografia</b>	525



# Abreviaturas

- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- CRC – Código do Registo Comercial
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- CVM – Código dos Valores Mobiliários
- DC – Diretriz Contabilística
- DGCI – Direção Geral de Contribuições e Impostos
- DL – Decreto-Lei
- IAS – *International Accounting Standard*
- IASB – *International Accounting Standard Board*
- IASC – *International Accounting Standards Committee*
- IFRS – *International Financial Reporting Standards*
- IOSCO – *International Organization of Securities Comissions*
- IT – Interpretações Técnicas da Comissão de Normalização Contabilística
- MEP – Método da Equivalência Patrimonial
- NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro
- NIC – Norma internacional de contabilidade
- OPA – Oferta pública de aquisição
- POC – Plano Oficial de Contabilidade
- SIC – *Standing Interpretations Committee*
- SNC – Sistema de Normalização Contabilística
- SGPS – Sociedades gestoras de participações sociais



# Listagem de contas utilizada

<b>Código</b>	<b>Designação</b>
12	Depósitos à ordem
121	Depósitos à ordem
21	Clientes
211	Clientes c/c
22	Fornecedores
221	Fornecedores c/c
24	E.E.O.E.P. – Estado e outros entes públicos
241	Estado e outros entes públicos
2411	Impostos s/ rendimento – pagamentos por conta
2413	Impostos s/ rendimento – imposto estimado
25	Financiamentos obtidos
251	Financiamentos obtidos
254	Financiamentos obtidos – subsidiárias
26	Accionistas/sócios
2661	Financiamentos concedidos – subsidiárias
2662	Financiamentos obtidos – empresa-mãe
267	Interesses minoritários
268	Consolidação fiscal. Regularização imposto s/ Rendimento
27	Outras contas a receber e a pagar
2741	O. contas a rec. e a pagar – ativos p/ impostos diferidos
2742	O. contas rec. e a pagar – passivos p/ impostos diferidos
2789	Diferença aquisição
32	Mercadorias
321	Mercadorias
33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
331	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
341	Produtos acabados e semi-acabados
41	Investimentos financeiros
411	Investimentos em subsidiárias
4111	Participações capital – MEP
4112	Participações capital – Outros métodos
412	Investimentos em associadas
4121	Participações capital – MEP
4122	Participações capital – Outros métodos

<b>Código</b>	<b>Designação</b>
43	Ativos fixos tangíveis
431	Ativos fixos tangíveis
438	Depreciações acumuladas de ativos fixos tangíveis
439	Perdas por imparidade acum. de ativos fixos tangíveis
441	Ativos intangíveis – <i>goodwill</i>
4491	Perdas p/ imparidade ac. ativos fixos intangíveis – <i>goodwill</i>
51	Capital
511	Capital
55	Reservas
551	Reservas
56	Resultados transitados
561	Resultados transitados
61	Custo mercadorias vendidas e matérias consumidas
611	Custo mercadorias vendidas
612	Custo matérias-primas e subsidiárias consumidas
62	Fornecimentos e serviços externos
621	Fornecimentos e serviços externos
63	Gastos com pessoal
631	Gastos com pessoal
64	Gastos de depreciação e amortização
642	Gastos depreciação e amort. de ativos fixos tangíveis
68	Outros gastos e perdas
6852	Gastos e p. em subs. e associadas – MEP
6857	Perdas p/ diminuição justo valor em participações financeiras
6871	Alienações ativos fixos tangíveis (menos-valias)
71	Vendas
711	Vendas mercadorias
712	Vendas produtos acabados e intermédios
72	Prestações de serviços
721	Prestações serviços
78	Outros rendimentos e ganhos
7851	Rendimentos e g. em subs. e associadas – Dividendos
7857	Ganhos p/ aumento justo valor em participações financeiras
7852	Rendimentos e g. em subs. e associadas – MEP
7871	Alienações ativos fixos tangíveis (mais-valias)
81	Resultados líquido do período
8121	IRC – Imposto estimado para o período
8122	IRC – Imposto diferido
817	Resultado líquido imputável a interesses minoritários
818	Resultado líquido do período



1

# **Conceitos gerais**



# Capítulo 1

## **As novas regras de concentração de atividades empresariais**

### **1. Introdução**

No seio da Comunidade Europeia, a nível contabilístico, na última década verificaram-se alterações profundas de que se salienta a aprovação do Regulamento (CE) nº 1606/2002, que veio estabelecer a adoção e a utilização, na Comunidade das Normas Internacionais de Contabilidade – *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e interpretações conexas – *International Financial Reporting Interpretations Committee* (SIC/IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira e que se traduzem, designadamente, por:

- Concentração de atividades empresariais a nível nacional, europeu e mundial;
- Desenvolvimento de grandes espaços económicos – «União Europeia», «Nafta», «Mercosul», «Sudeste Asiático»;
- Regionalização e globalização dos mercados financeiros e das bolsas de valores;
- Liberalização do comércio e globalização da economia;
- Internacionalização das empresas, criação de subsidiárias, fusões, aquisições, empreendimentos conjuntos e alianças estratégicas.

De salientar que o IASB utilizava como fonte de inspiração as normas FAS – *Financial Accounting Standards* dos E.U.A. – Estados Unidos da América (normas emitidas pelo FASB<sup>1</sup>), país que também faz parte do IASB.

Atualmente, os dois organismos IASB e FASB desenvolvem projetos conjuntos a nível contabilístico, tendo em vista a Normalização Contabilística a nível mundial, no sentido de permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras dos diferentes países.

Atualmente as diferenças entre as normas do IASB e FASB esbateram-se significativamente, nomeadamente ao nível das normas de concentração de atividades empresariais e consolidação de contas.

O Regulamento (CE) nº 1606/2002, aplica-se a todas as sociedades que elaborem contas consolidadas, cujos valores mobiliários esteja admitidos à negociação num mercado regulamentado, em relação a cada exercício financeiro com início em ou após 1 de Janeiro de 2005.

Posteriormente os vários Estados-membros passaram a adotar as normas internacionais para as restantes empresas, a fim de permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras e evitar o inconveniente da existência de dois sistemas de normas contabilísticas.

Neste âmbito, em Portugal a CNC – Comissão de Normalização Contabilística aprovou o SNC – Sistema de Normalização Contabilística, que entrou em vigor em 2010, o qual é composto por um conjunto de normas que efetua a transposição das normas internacionais de contabilidade para o direito interno. As normas contabilísticas do SNC, no essencial são um resumo das Normas Internacionais de Contabilidade.

O SNC já se encontrava preparado desde 2008, no entanto diversos contratempos impediram a sua entrada em vigor mais cedo, o que teve como consequência que o SNC já se encontra desatualizado face às normas do IASB, pois entretanto já foram aprovadas e publicadas diversas alterações às Normas Internacionais de Contabilidade.

O Novo modelo contabilístico (SNC) tem subjacente uma nova filosofia contabilística, baseando-se mais em princípios que em regras.

Em termos subsidiários, se houver alguma questão que não esteja contemplada no SNC, aplicam-se as Normas Internacionais de Contabilidade, conforme disposto no nº 1 do SNC, que a seguir se transcreve:

- 1.1. O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, à semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei.

---

(1) *Financial Accounting Standards Board.*

- 1.2. Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e adotadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Diretiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (Quarta Diretiva), e a Diretiva n.º 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983 (Sétima Diretiva), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE. Tal coerência encontra-se, aliás, garantida à partida, uma vez que o processo de adopção na UE das normas internacionais de contabilidade implica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.
- 1.3. O SNC, que assimila a transposição das diretivas contabilísticas da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:
- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
  - Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
  - Código de contas (CC);
  - Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF);
  - Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE);
  - Normas interpretativas (NI).

A estrutura conceptual, baseada no anexo 5 das «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho», publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no Diário da República.

- 1.4. Sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, a presente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a supereação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:
- Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
  - Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.»

[n.º 1 do anexo do SNC]

## 2. Regulamentação das concentrações de atividades empresariais

### 2.1. Normas internacionais (IASB)

Até 2004 as concentrações de empresas eram regulamentadas pela norma IAS 22.

Em 2004, após aprovação em 2001 nos Estados Unidos da América da Norma FAS 141, que passou a regulamentar as concentrações de empresas naquele país, no âmbito do IASB, foi aprovada a norma IFRS 3 – *International Financial Reporting Standard* (Norma Internacional de Relato Financeiro), que substituiu a IAS 22, e que introduziu profundas alterações a nível dos procedimentos contabilísticos de concentração de atividades empresariais.

Recentemente, em Janeiro/2008 o IASB, tendo em vista a harmonização contabilística mundial, em estreita correlação com o FAS (*Financial Accounting Standard*), aprovou alterações à norma IFRS 3 para entrarem em vigor no exercício imediatamente a seguir a Junho/2009, sendo no entanto permitida a antecipação da sua adopção.

### 2.2. Normas nacionais

Em Portugal as concentrações de empresas encontravam-se regulamentadas pela Diretriz Contabilística nº 1, a qual foi aprovada em 2001.

Atualmente com a aprovação do SNC – Sistema de Normalização Contabilística, que entrou em vigor em 2010, as concentrações de empresas encontram-se regulamentadas pela Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 14.

## 3. Conceito e identificação de concentração de atividades empresariais

A nível internacional, com a alteração da IFRS 3, o conceito de concentração de atividades empresariais sofreu algumas alterações que a seguir se indicam.

A norma IFRS 3 substituída definia «uma concentração de atividades empresariais como a junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata» [n.º 4 da IFRS substituída].

A norma IFRS 3 revista não define o conceito de concentração de atividades empresariais, o que é feito no Apêndice B (n.º 5), considerando esta operação como

«a transação na qual um adquirente obtém o controlo de um ou mais negócios», e que pode ser obtido por:

- Aquisições de partes de capital próprio de outra entidade.
- Fusões.
- Aquisição de ativos que em conjunto formem uma ou mais atividades empresariais.
- Assumir os passivos de outra entidade.
- Obtenção do controlo por contrato.

## 4. Formalidades e procedimentos inerentes à concentração de empresas

A concentração de empresas normalmente tem por base um estudo económico, onde são analisadas as sinergias a obter com a operação e que pressupõe uma avaliação das entidades intervenientes.

No âmbito das formalidades a cumprir, salienta-se um conjunto de requisitos e procedimentos obrigatórios que se situam aos seguintes níveis:

- Direito da concorrência [Lei nº 18/2003, de 11/6 e Reg. (CEE) nº 139/2004 do Conselho de 20/01/04]
- Direito comercial [CSC – capítulo IX – Fusões arts. 97º a 117º; Cisões – 118º – 129º; Sociedades Coligadas arts. 481º a 508º]
- Direito fiscal [CIRC arts. 68º a 72º; IVA; IMT – DL 404/90 e DL 143/94 de 24/5]

Não analisamos em pormenor as formalidades legais, em virtude dos objetivos do presente trabalho serem de âmbito contabilístico. Para melhor conhecimento destes aspetos deve ser consultada e analisada a legislação anteriormente indicada.

## 5. Métodos de contabilização

As concentrações de atividades empresariais podem ser contabilizadas pelo método da comunhão de interesses ou pelo método da compra.

No método da comunhão de interesses os elementos patrimoniais são transferidos pelos valores contabilísticos que registavam nas sociedades originárias.

No método da compra, os elementos patrimoniais são transferidos pelo justo valor, verificando-se o reconhecimento e contabilização do *goodwill*.

## 5.1. Normas internacionais (IASB)

A anterior norma IAS 22, que foi substituída pela atual IFRS 3, permitia a contabilização das concentrações de atividades empresariais pelos dois métodos, no entanto o método por excelência era o da compra, sendo que o método da comunhão de interesses apenas era aplicado em situações especiais e desde que verificadas todas as condições impostas pela norma.

Atualmente, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade todas as concentrações de atividades empresariais devem ser contabilizadas pelo método da compra.

## 5.2. Normas nacionais

De acordo com a Diretriz Contabilística nº 1, as concentrações de empresas podiam ser contabilizadas pelo método da compra e da comunhão de interesses.

O método de eleição era o método da compra, e o método da comunhão de interesses apenas podia ser aplicado desde que se verificassem cumulativamente as condições previstas na DC1.

Atualmente, com a aprovação do SNC, a NCRF 14 apenas permite a utilização do método da compra, seguindo-se as orientações dos procedimentos internacionais.

# 6. Aplicação do método da compra

## 6.1. Identificação de uma entidade adquirente

6. Para cada concentração de atividades empresariais, uma das entidades que se concentram deve ser identificada como a adquirente.
7. As orientações incluídas na IFRS 10 devem ser utilizadas para identificar a adquirente, ou seja, a entidade que obtém controlo de outra entidade, a adquirida. Se tiver ocorrido uma concentração de atividades empresariais mas a aplicação das orientações da IFRS 10 não indicar claramente qual das entidades concentradas é a adquirente, os fatores referidos nos parágrafos B14-B18 devem ser considerados nessa determinação.

[n.ºs 6 e 7 da IFRS 3 revista; n.º 17 da IFRS 3 substituída]

Tal como no normativo internacional, também a NCRF 14, especifica que deve ser identificado um adquirente, indicando as normas os procedimentos para o efeito (§§ 13 a 17).



CARLOS ANTÓNIO ROSA LOPES é Licenciado e Mestre em Gestão de Empresas pelo ISCTE (Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa). É Revisor Oficial de Contas e Professor de Contabilidade no Ensino Superior. Exerceu funções como Inspetor de Finanças na Inspeção-Geral de Finanças e como técnico de Planeamento e Controlo de Gestão. É autor de vários livros e textos sobre consolidação de contas: *Consolidação de balanços e demonstrações de resultados*, (1993); *Consolidação de Contas e Fusões & Aquisições*, (2004); Revista *Revisores e Empresas* e *Revista dos TOC* (Técnicos Oficiais de Contas).

A Consolidação de Contas é um processo contabilístico que permite agregar as demonstrações financeiras das diversas empresas do mesmo grupo empresarial numa única entidade (a empresa líder do grupo). Devido à possibilidade de existência de transações entre as empresas do grupo, à existência de participações de capital cruzadas e de diferentes percentagens de capital detido, o processo de consolidação pode ser extremamente complexo. Por outro lado o enquadramento jurídico que regula as práticas de consolidação tem vindo a evoluir com a publicação de normas cujo objetivo, para além da determinação dos impostos a pagar, pretendem a normalização contabilística internacional de modo a tornar comparáveis as demonstrações financeiras de empresas a operar em países diferentes.

As sucessivas alterações verificadas nas normas contabilísticas obrigam a uma permanente e constante atualização dos técnicos de contabilidade (TOC), auditoria (ROC) e docentes destas matérias.

Recorrendo a exemplos e casos práticos, a presente obra, para além da exposição teórica dos princípios de consolidação, apresenta as técnicas que conduzem a uma prática correta e de acordo com a regulamentação em vigor, podendo ser consultada com vantagens por todos os profissionais ou futuros profissionais das áreas das contabilidades.

ISBN 978-972-618-910-7



# CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

De acordo com o SNC  
e Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS)

