

## Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho

O presente diploma tem como objectivo transpor para o direito interno as normas de consolidação de contas, estabelecidas na 7.<sup>a</sup> Directiva ([83/349/CEE](#)), relativa ao direito das sociedades, aprovada pelo Conselho das Comunidades Europeias em 13 de Junho de 1983, introduzindo, ainda, as alterações correspondentes ao Código das Sociedades Comerciais no Código do Registo Comercial e no Plano Oficial de Contabilidade.

Aquela directiva tem como finalidade coordenar as legislações nacionais sobre a elaboração, a revisão de contas consolidadas, a publicidade das contas anuais consolidadas e o relatório consolidado de gestão, de forma a assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira. O seu fundamento é o artigo 54.<sup>o</sup>, parágrafo 3, alínea g), do Tratado de Roma, que visa coordenar as garantias exigidas pelos Estados membros às sociedades para proteger os interesses tanto dos sócios como de terceiros, base que também serviu para a publicação da 4.<sup>a</sup> Directiva ([78/660/CEE](#)), relativa às contas anuais de certos tipos de sociedades, já transposta para o direito interno pelo Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, no que se refere a normas de natureza contabilística.

Na transposição agora efectuada foram adoptadas as disposições da 7.<sup>a</sup> Directiva que revestem carácter imperativo, tendo-se restringido a obrigação de consolidação aos casos em que a empresa-mãe esteja organizada sob a forma de sociedade por acções ou sociedade por quotas.

À obrigação de preparar contas consolidadas foram introduzidas duas dispensas, em consonância, aliás, com o disposto nos artigos 6.<sup>o</sup> e 7.<sup>o</sup> da directiva. A primeira, facultativa pela directiva, foi estabelecida em função da dimensão económica do conjunto das empresas, avaliada esta através da verificação de dois dos três limites quantitativos indicados, na condição de que qualquer das empresas não tenha valores mobiliários admitidos à cotação oficial de uma bolsa de valores sediada num Estado membro das Comunidades Europeias. A segunda, obrigatória pela directiva, dispensa da consolidação uma empresa que seja ao mesmo tempo empresa-mãe e filial de uma outra empresa sujeita à legislação de um Estado membro das Comunidades Europeias, ficando salvaguardada a protecção dos sócios e de terceiros pela observância estrita de certos requisitos na elaboração, revisão de contas e publicidade das demonstrações financeiras do conjunto mais vasto.

As exclusões do âmbito da consolidação são de dois tipos e assumem natureza diversa. Uma, de carácter facultativo, é estabelecida em função da relevância material de uma empresa no conjunto das empresas incluídas na consolidação e implica a sua aplicação de modo consistente de um exercício para outro, ficando a opção subordinada ao objectivo de fazer com que as contas consolidadas dêem uma imagem verdadeira e apropriada. A outra, de carácter obrigatório, assenta no facto de as actividades exercidas por algumas empresas serem de tal modo diferenciadas que a sua inclusão na consolidação conduziria a uma deformação da imagem que as contas consolidadas devem proporcionar sobre a realidade económica do conjunto.

Por tratarem, na sua maior parte, de aspectos de natureza contabilística, as normas sobre consolidação de contas e os modelos de demonstrações financeiras consolidadas serão integrados em capítulos próprios do Plano Oficial de Contabilidade. Modificam-se igualmente algumas das suas restantes normas, em

especial as relacionadas com a classificação das empresas com implicações ao nível das contas individuais.

Assim:

Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 201.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

#### Artigo 1.º

#### **Empresas consolidantes**

1 - É obrigatória a elaboração das demonstrações financeiras consolidadas e do relatório consolidado de gestão para a empresa (empresa-mãe) sujeita ao direito nacional que:

- a) Tenha a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital de uma empresa (empresa filial); ou
- b) Tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos membros de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização de uma empresa (empresa filial) e seja, simultaneamente, titular de capital desta empresa; ou
- c) Tenha o direito de exercer uma influência dominante sobre uma empresa (empresa filial) da qual é um dos titulares do capital, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato desta sociedade; ou
- d) Seja titular do capital de uma empresa, detendo pelo menos 20% dos direitos de voto e a maioria dos membros do órgão de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização desta empresa (empresa filial) que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto; ou
- e) Seja titular do capital de uma empresa e controle, por si só, por força de um acordo com outros titulares do capital desta empresa (empresa filial), a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

**f) (Novo)**

*Redacção introduzida pelo Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

Possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo sobre essa empresa;

**g) (Novo)**

*Redacção introduzida pelo Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

Exerça a gestão de outra empresa como se esta e a empresa-mãe constituíssem uma única entidade.

2 - Para efeitos do disposto nas alíneas a), b), d) e e) do número anterior, aos direitos de voto, de designação e de destituição da empresa-mãe devem ser adicionados os direitos de qualquer outra empresa filial e os das filiais desta, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome mas por conta da empresa-mãe ou de qualquer outra empresa filial.

3 - Para os mesmos efeitos, aos direitos indicados no número anterior devem ser deduzidos os direitos relativos:

- a) Às partes de capital detidas por conta de uma pessoa que não seja a empresa-mãe ou uma empresa filial; ou

b) Às partes de capital detidas como garantia, desde que os direitos em causa sejam exercidos em conformidade com as instruções recebidas ou que a posse destas partes seja para a empresa detentora uma operação decorrente das suas actividades normais, em matéria de empréstimos, com a condição de que os direitos de voto sejam exercidos no interesse do prestador da garantia.

4 - Ainda para os efeitos do disposto nas alíneas a), d) e e) do nº 1, à totalidade dos direitos de voto dos titulares do capital da empresa filial devem deduzir-se os direitos de voto relativos às partes de capital detidas por essa empresa, por uma empresa filial desta ou por uma pessoa que actue no seu próprio nome mas por conta destas empresas.

## Artigo 2.º

### Empresas a consolidar

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 4.º, a empresa-mãe e todas as suas filiais, bem como as filiais destas, devem ser consolidadas, qualquer que seja o local da sede das empresas filiais.

2 - A empresa-mãe e todas as suas filiadas são empresas a consolidar, de acordo com o presente diploma, sempre que a empresa-mãe esteja constituída:

*Alterado pelo Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de Junho.*

a) (Novo)

*Redacção introduzida pelo Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de Junho.*

Sob a forma de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções;

b) (Novo)

*Redacção introduzida pelo Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de Junho.*

Sob a forma de sociedade em nome colectivo ou sociedade em comandita simples, desde que todos os sócios de responsabilidade ilimitada sejam sociedades sob uma das formas indicadas na alínea anterior ou sociedades não sujeitas à legislação de um Estado membro, mas cuja forma jurídica seja comparável às referidas na Directiva nº [68/151/CEE](#), do Conselho, de 9 de Março;

c) (Novo)

*Redacção introduzida pelo Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de Junho.*

Sob a forma de sociedade em nome colectivo ou sociedade em comandita simples, sempre que todos os sócios de responsabilidade ilimitada se encontrem eles próprios organizados segundo qualquer das formas previstas nas alíneas anteriores.

## Artigo 3.º

### Dispensa de consolidação

1 - A empresa-mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das empresas a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:

a) Total do balanço - 1,5 milhões de contos;

b) Vendas líquidas e outros proveitos - 3 milhões de contos;

c) Número de trabalhadores utilizados em média durante o exercício - 250.

2 - Quando se tenha ultrapassado ou tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos no número anterior, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.

3 - A dispensa mencionada no nº 1 não se aplica se uma das empresas a consolidar for uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia.

*Alterado pelo Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

4 - Não obstante o disposto nos números anteriores, é ainda dispensada da obrigação de elaborar contas consolidadas qualquer empresa-mãe que seja também uma empresa filial, quando a sua própria empresa-mãe esteja subordinada à legislação de um Estado membro das Comunidades Europeias e:

- a) For titular de todas as partes de capital da empresa dispensada, não sendo tidas em consideração as partes de capital desta empresa detidas por membro dos seus órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização, por força de uma obrigação legal ou de cláusulas do contrato de sociedade; ou
- b) Detiver 90%, ou mais, das partes de capital da empresa dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta empresa tenham aprovado a dispensa.

5 - A dispensa referida no número anterior depende da verificação de todas as condições seguintes:

- a) Sem prejuízo do disposto no artigo 4.º, a empresa dispensada bem como todas as suas empresas filiais sejam consolidadas nas demonstrações financeiras de um conjunto mais vasto de empresas cuja empresa-mãe esteja sujeita à legislação de um Estado membro das Comunidades Europeias;
- b) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea anterior bem como o relatório consolidado de gestão do conjunto mais vasto de empresas sejam elaborados pela empresa-mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado membro a que ela esteja sujeita, adaptada à Directiva nº [83/349/CEE](#), de 13 de Junho;
- c) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea a) e o relatório consolidado de gestão referido na alínea anterior, bem como o documento de revisão legal dessas contas, sejam objecto de publicidade por parte da empresa dispensada, em língua portuguesa;
- d) O anexo ao balanço e à demonstração de resultados anuais da empresa dispensada inclua a firma e a sede da empresa-mãe que elabora as demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea a), a menção da dispensa da obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas e relatório consolidado de gestão e informações relativas ao conjunto formado por essa empresa e pelas suas filiais sobre:
  - i) Total do balanço;
  - ii) Vendas líquidas e outros proveitos;
  - iii) Resultado do exercício e total dos capitais próprios;
  - iv) Número de trabalhadores utilizados em média durante o exercício.

6 - A dispensa referida no nº 4 não se aplica às sociedades cujos valores mobiliários tenham sido admitidos, ou estejam em processo de vir a ser admitidos, à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia.

*Alterado pelo Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

#### Artigo 4.º

##### **Exclusões de consolidação**

1 - Uma empresa pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o objectivo referido no nº 13.2.2 das normas de consolidação de contas, mencionadas no nº 1 do artigo 7.º

2 - Quando duas ou mais empresas estiverem nas circunstâncias referidas no número anterior, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação.

3 - Uma empresa pode também ser excluída da consolidação sempre que:

- a) Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa;
- b) As partes de capital desta empresa sejam detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior.

4 - **(Revogado)**

*Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

5 - **(Revogado)**

*Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

6 - **(Revogado)**

*Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.*

#### Artigo 5.º

##### **Alterações ao Código das Sociedades Comerciais**

1 - O artigo 414.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de Setembro, passa a ter a seguinte redacção:

#### Artigo 414.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

a) ...

b) ...

c) Os membros do órgão de administração de sociedade que se encontre em relação de domínio ou de grupo com a sociedade fiscalizada;

d) ...

e) ...

f) ...

- g) ...
- h) ...
- i) ...
- j) ...
- 4 - ...
- 5 - ...
- 6 - ...
- 7 - ...
- 8 - ...

2 - É aditado no título VI do referido Código das Sociedades Comerciais um capítulo IV, com a seguinte redacção:

#### CAPÍTULO IV

### **Apreciação anual da situação de sociedades obrigadas à consolidação de contas**

#### Artigo 508.º-A

#### **Obrigação de consolidação de contas**

1 - Os gerentes, administradores ou directores de uma sociedade obrigada por lei à consolidação de contas (sociedade consolidante) devem elaborar e submeter aos órgãos competentes, em conjunto com os documentos de prestação de contas do exercício, o relatório consolidado de gestão, o balanço consolidado, a demonstração consolidada de resultados e o anexo ao balanço e demonstração de resultados consolidados, nos termos do presente capítulo e da lei.

2 - Os gerentes, administradores ou directores de sociedades a consolidar que sejam empresas filiais devem prestar em tempo útil à sociedade ou empresa consolidante todas as informações necessárias à consolidação de contas.

#### Artigo 508.º-B

#### **Princípios gerais sobre a elaboração das contas consolidadas**

1 - A elaboração do relatório consolidado de gestão, das contas consolidadas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas consolidadas deve obedecer ao disposto na lei, podendo o contrato de sociedade e os contratos entre empresas a consolidar complementar, mas não derogar, as disposições legais aplicáveis.

2 - É aplicável à elaboração das contas consolidadas, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 65.º, nºs 3, 4 e 5, 67.º, 68.º e 69.º

#### Artigo 508.º-C

#### **Relatório consolidado de gestão**

1 - O relatório consolidado de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios e a situação do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.

2 - No que se refere a estas empresas, o relatório deve igualmente incluir indicações sobre:

- a) Os acontecimentos importantes ocorridos depois do encerramento do exercício;
- b) A evolução previsível do conjunto destas empresas;
- c) As actividades do conjunto destas empresas em matéria de investigação e desenvolvimento;
- d) O número, o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico do conjunto das partes da empresa-mãe, detidas por esta mesma empresa, por empresas filiais ou por uma pessoa agindo em nome próprio mas por conta destas empresas, a não ser que estas indicações sejam apresentadas no anexo ao balanço e demonstração de resultados consolidados.

#### Artigo 508.º-D

### **Fiscalização das contas consolidadas**

1 - A entidade que elabora as contas consolidadas deve submetê-las a exame pelo seu órgão de fiscalização, nos termos dos artigos 452.º a 455.º, com as necessárias adaptações.

2 - Caso tal entidade não tenha órgão de fiscalização, deve mandar fiscalizar as contas consolidadas, nos termos do número anterior, por um revisor oficial de contas.

3 - A pessoa ou pessoas encarregadas da fiscalização das contas consolidadas devem igualmente verificar a concordância do relatório consolidado de gestão com as contas consolidadas do exercício.

#### Artigo 508.º-E

### **Depósitos**

1 - O relatório consolidado de gestão, as contas consolidadas, a certidão legal das contas e os demais documentos de prestação de contas consolidadas, regularmente aprovados, devem ser depositados na conservatória do registo comercial, nos termos da lei respectiva.

2 - Caso a empresa que tenha elaborado as contas consolidadas esteja constituída sob uma forma que não seja a de sociedade anónima, sociedade por quotas ou sociedade em comandita por acções e desde que ela não esteja sujeita por lei à obrigação de depósito dos documentos de prestação de contas consolidadas, a referida empresa deve, pelo menos, colocá-los à disposição do público na sua sede e, ainda, entregar cópia desses documentos a quem o peça, mediante um preço que não pode exceder o seu custo administrativo.

#### Artigo 6.º

### **Alterações ao Código do Registo Comercial**

Os artigos 3.º e 42.º do Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei nº 403/86, de 3 de Dezembro, passam a ter a seguinte redacção:

#### Artigo 3.º

[...]

...

a) ...

b) ...

c) ...

d) ...

e) ...

f) ...

g) ...

h) ...

i) ...

j) ...

l) ...

m) ...

n) A prestação de contas das sociedades anónimas e sociedades em comandita por acções, bem como sociedades por quotas, quando houver lugar a depósito, e de contas consolidadas de sociedades obrigadas a prestá-las;

o) ...

p) ...

q) ...

r) ...

s) ...

t) ...

u) ...

## Artigo 42.º

[...]

1 - O registo da prestação de contas é feito com o depósito da acta de aprovação donde conste a aplicação dos resultados, acompanhada dos documentos seguintes:

a) O relatório da gestão;

b) O balanço, a demonstração dos resultados e o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados;

c) A certificação legal de contas;

d) O parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

2 - O registo da prestação de contas consolidadas é feito com o depósito da acta de aprovação donde conste o montante dos resultados consolidados, acompanhada dos documentos seguintes:

a) O relatório consolidado da gestão;

b) O balanço consolidado, a demonstração consolidada dos resultados e o anexo;

c) A certificação legal das contas consolidadas;



d) O parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

3 - Relativamente às empresas públicas, a acta de aprovação é substituída pelo despacho de aprovação do ministro da tutela e a certificação legal é substituída pelo parecer da Inspecção-Geral de Finanças.

Artigo 7.º

### **Alterações ao Plano Oficial de Contabilidade**

1 - São introduzidas no Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, as normas de consolidação de contas e as demonstrações financeiras consolidadas constantes do anexo I a este diploma, do qual faz parte integrante, que ficam a constituir, respectivamente, os seus capítulos 13 e 14.

2 - É ainda alterado o mesmo Plano Oficial de Contabilidade em conformidade com as modificações e aditamentos constantes do anexo II a este diploma, do qual faz parte integrante.

Artigo 8.º

### **Produção de efeitos**

O presente diploma produz efeitos desde 1 de Janeiro de 1991, sendo obrigatória a elaboração dos documentos de prestação de contas consolidadas relativamente aos exercícios de 1991 e seguintes.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 9 de Maio de 1991. - *Aníbal António Cavaco Silva - Luís Miguel Couceiro Pizarro Beleza - Álvaro José Brilhante Laborinho Lúcio.*

Promulgado em 7 de Junho de 1991.

Publique-se.

O Presidente da República, MÁRIO SOARES.

Referendado em 12 de Junho de 1991.

O Primeiro-Ministro, *Aníbal António Cavaco Silva.*

## **ANEXO I**

### **13 - Normas da consolidação de contas**

#### **13.1 - Aspectos preliminares**

As demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento e não um substituto das demonstrações financeiras individuais das empresas integradas num grupo e têm como objectivo dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações do conjunto formado por essas empresas.

Com efeito, pela via da consolidação obtém-se um só balanço e uma só demonstração de resultados do conjunto dessas empresas, como se se tratasse de uma única empresa.

Os princípios contabilísticos a observar na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, os critérios de valorimetria dos activos e passivos aplicáveis e a estrutura dos modelos segundo os quais devem ser apresentadas são os previstos nos outros capítulos do POC, com as necessárias adaptações.

As técnicas e os procedimentos de consolidação adoptados têm como base a aplicação do método de consolidação integral. Porém, prevê-se a possibilidade de ser adoptado o método de consolidação proporcional, que a directiva da CEE sobre contas consolidadas deixa como opção aos Estados membros, no caso de uma empresa incluída na consolidação dirigir, em conjunto com uma ou várias empresas, uma outra empresa, por se reconhecer que este método responde melhor aos objectivos das contas consolidadas do que o método da equivalência patrimonial, que igualmente poderia ser utilizado.

O método de consolidação proporcional baseia-se, essencialmente, nas mesmas regras do método de consolidação integral, com as necessárias adaptações, em particular no que respeita à não evidenciação dos interesses minoritários.

O método da equivalência patrimonial é de aplicação obrigatória, de acordo com a citada directiva, relativamente às empresas associadas e, em certos casos, às empresas do grupo excluídas da consolidação. No âmbito deste método foram adoptadas as duas modalidades de registo inicial das participações em associadas previstas na mesma directiva, cabendo às empresas escolher um ou outro.

As disposições transitórias visam regular os problemas suscitados pela primeira consolidação de conjuntos de empresas, abrangendo quer os que já satisfaziam as condições exigidas anteriormente a 1 de Janeiro de 1991, quer aqueles a que venha a ser aplicável posteriormente a obrigação de consolidar. Trata-se, em suma, de resolver dois tipos de questões: uma, a fixação da data a que se devem reportar os valores contabilísticos das partes de capital e dos capitais próprios para efeitos de se efectuar a respectiva compensação; outra, o tratamento a dar às diferenças eventualmente apuradas entre os valores das partes de capital e as correspondentes proporções nos capitais próprios das empresas incluídas na consolidação.

À semelhança da orientação seguida no resto do POC, os bancos e outras instituições financeiras, bem como as empresas seguradoras, não são abrangidos por estas normas.

A experiência colhida noutros países demonstra que não é necessário impor às empresas-mães registos digráficos para as operações de consolidação, bastando apenas a existência de mapas e documentos de suporte que permitam de forma clara e objectiva a sua revisão, não só por parte das entidades legalmente obrigadas a certificar as contas consolidadas, como também a sua eventual verificação por parte de qualquer outra entidade competente.

## **13.2 - Demonstrações financeiras consolidadas**

### **13.2.1 - Regras gerais**

a) As contas consolidadas constituem um todo e compreendem:

O balanço consolidado;

A demonstração de resultados consolidada; e

O anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados.

Recomenda-se também a inclusão da demonstração consolidada de origem e aplicação de fundos.

b) Estes documentos devem satisfazer também as demais normas do POC, com as necessárias adaptações.

c) Os métodos e procedimentos de consolidação devem ser aplicados de forma consistente de um exercício para o outro.

### **13.2.2 - Objectivo**

a) As demonstrações financeiras consolidadas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.

b) Se, em casos excepcionais, a aplicação de uma disposições destas normas de consolidação for incompatível com aquele objectivo, a disposição em causa não deverá ser aplicada, divulgando-se o facto no anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

### **13.2.3 - Data de elaboração**

a) As demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas com referência à mesma data das demonstrações financeiras anuais da empresa-mãe.

b) Contudo, podem ser elaboradas com referência a uma data diferente, a fim de serem tomadas em consideração as datas do balanço do maior número de empresas, ou das mais importantes, incluídas na consolidação.

c) Quando a data do balanço de uma empresa preceder a do balanço consolidado em mais de três meses, essa empresa deve ser consolidada com base em demonstrações financeiras intercalares elaboradas à data do balanço consolidado.

### **13.2.4 - Alterações na composição do conjunto**

Se a composição do conjunto das empresas incluídas na consolidação se alterar significativamente no decurso do exercício, as demonstrações financeiras consolidadas devem fornecer informações que permitam a comparabilidade de conjuntos sucessivos de demonstrações financeiras consolidadas. Esta obrigação pode ser cumprida ou pela elaboração de demonstrações financeiras ajustadas à data do início do exercício a que se referem ou por informações a prestar no anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados.

### **13.3 - Métodos de consolidação**

A consolidação das contas visa substituir no balanço da empresa consolidante o valor das partes de capital por ela detidas pelo valor que lhe corresponde no património das empresas consolidadas.

Os métodos de consolidação são os seguintes, sendo a sua aplicação função da natureza e da importância das participações:

Método de consolidação integral, que consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da empresa consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das empresas consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados para este efeito «interesses minoritários»;

Método de consolidação proporcional, que consiste na integração no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante da parte que proporcionalmente lhe corresponder nos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações de resultados das empresas consolidadas;

Método de equivalência patrimonial, que consiste na substituição no balanço da empresa consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da empresa participada.

### **13.4 - Método de consolidação integral**

#### **13.4.1 - Regras gerais**

a) Os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade no balanço consolidado.

b) Os custos e perdas e os proveitos e ganhos das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade na demonstração consolidada dos resultados.

c) Os valores contabilísticos das participações no capital das empresas compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas empresas; esta compensação far-se-á com base nos respectivos valores contabilísticos à data em que tais empresas sejam incluídas pela primeira vez na consolidação.

d) As diferenças resultantes desta compensação deverão, na medida do possível, ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos.

e) Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica «Diferenças de consolidação», no activo, se for positivo, e no capital próprio, se for negativo.

f) O disposto nas alíneas c) e e) não se aplica às partes de capital da empresa-mãe possuídas quer por ela própria, quer por uma outra empresa incluída na consolidação, as quais devem ser consideradas no balanço consolidado como acções (ou quotas) próprias.

g) O remanescente referido na alínea e) terá o seguinte tratamento:

g1) Quando a diferença for positiva, deve ser amortizado de acordo com as regras previstas no capítulo 5 para os «Trespases»;

g2) Quando a diferença for negativa, não pode ser imputada à conta de resultados, salvo se a diferença corresponder à previsão, à data da aquisição, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da empresa, ou à previsão de encargos que ela ocasionará, na medida em que a referida previsão se realize.

#### **13.4.2 - Critérios de valorimetria**

a) Os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios, a incluir nas demonstrações financeiras consolidadas, serão valorizados segundo critérios de valorimetria uniformes e de acordo com o capítulo 5.

b) A empresa-mãe deve aplicar na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas os mesmos critérios de valorimetria que usa nas suas próprias demonstrações financeiras.

c) Sempre que em elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios incluídos na consolidação tenham sido utilizados critérios de valorimetria diferentes dos fixados para a consolidação, estes elementos devem ser de novo valorizados de acordo com estes, a não ser que os seus efeitos sejam materialmente irrelevantes.

d) São admitidas derrogações à alínea anterior em casos excepcionais, as quais devem ser mencionadas no anexo e devidamente justificadas.

#### **13.4.3 - Impostos diferidos**

O balanço consolidado e a demonstração dos resultados consolidada devem incluir a diferença que aparecer aquando da consolidação entre os impostos imputáveis ao exercício e aos exercícios anteriores e os impostos já pagos ou a

pagar referentes a esses exercícios, desde que seja provável que daí resulte, para uma empresa consolidada, encargo efectivo num futuro previsível.

#### **13.4.4 - Eliminações**

a) As demonstrações financeiras consolidadas devem apresentar os activos, os passivos, os capitais próprios e os resultados das empresas incluídas na consolidação como se se tratasse de uma única empresa, devendo das mesmas ser eliminados, nomeadamente:

a1) As dívidas entre as empresas incluídas na consolidação;

a2) Os custos e perdas e os proveitos e ganhos relativos às operações efectuadas entre as empresas incluídas na consolidação;

a3) Os resultados provenientes das operações efectuadas entre as empresas compreendidas na consolidação quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos.

b) Quando uma operação tenha sido concluída de acordo com as condições normais de mercado e a eliminação dos respectivos resultados acarrete custos desproporcionados, pode-se, excepcionalmente, não proceder às eliminações referidas em a3).

c) As eliminações referidas em a1), a2) e a3) podem não ser efectuadas quando envolvam montantes materialmente irrelevantes para o objectivo mencionado na alínea a) do nº 13.2.2.

#### **13.4.5 - Interesses minoritários**

a) Os valores atribuíveis às partes de capital nas empresas filiais incluídas na consolidação, detidas por pessoas que não sejam as empresas na mesma compreendidas, devem ser inscritos no balanço consolidado na rubrica denominada «Interesses minoritários».

b) Relativamente aos resultados atribuíveis às partes de capital nas empresas filiais, detidas por pessoas que não sejam as empresas compreendidas na consolidação, devem ser apresentados na demonstração consolidada dos resultados na rubrica denominada «Interesses minoritários».

#### **13.5 - Método de consolidação proporcional**

a) Quando uma empresa incluída na consolidação dirigir outra empresa juntamente com uma ou mais empresas não incluídas na consolidação, essa outra empresa poderá ser incluída nas demonstrações financeiras consolidadas na proporção dos direitos no seu capital detidos pela empresa incluída na consolidação.

b) É aplicável neste método, com as necessárias adaptações, o que se estabelece no nº 13.2 e no nº 13.4, com excepção do disposto no nº 13.4.5.

c) Quando uma empresa for consolidada segundo o método de consolidação proporcional e for uma empresa associada, conforme definido na alínea a) do nº 13.6.1, não lhe é aplicável o método da equivalência patrimonial.

#### **13.6 - Contabilização das participações em associadas**

##### **13.6.1 - Método da equivalência patrimonial**

a) Sempre que uma empresa incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma empresa não compreendida na consolidação (empresa associada), em que detenha uma

participação, esta deve ser apresentada no balanço consolidado na rubrica «Partes de capital em empresas associadas».

b) Presume-se que uma empresa exerce uma influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta empresa, devendo, para efeitos de determinação desta percentagem, ser adicionados os direitos de qualquer outra empresa filial, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome mas por conta da empresa-mãe ou de qualquer empresa filial.

c) A participação será sempre contabilizada pelo método da equivalência patrimonial.

d) Quando se aplicar este método pela primeira vez a uma participação, esta deverá ser inscrita no balanço consolidado:

d1) Quer pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sendo a diferença para o montante correspondente à proporção dos capitais próprios representados por essa participação divulgada na nota 19 do anexo;

d2) Quer pelo montante correspondente à proporção dos capitais próprios da empresa associada, sendo a diferença para o valor contabilístico (custo de aquisição) mencionada separadamente no balanço consolidado.

e) Para efeitos do disposto na alínea anterior, a diferença deve ser determinada na data em que o método tenha sido aplicado pela primeira vez, ou na data de aquisição da participação, ou, no caso de aquisições em datas diferentes, no momento em que a empresa se tornou uma empresa associada.

f) Sempre que elementos do activo ou do passivo da empresa associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, tal como se refere na alínea b) do nº 13.4.2, estes elementos devem ser, tanto quanto possível, revalorizados segundo os critérios usados para a consolidação para efeitos de cálculo da diferença referida na alínea anterior.

g) Quando a diferença referida na alínea d) não puder ser relacionada com qualquer categoria de activos ou de passivos identificáveis da empresa associada, será tratada de acordo com o disposto na alínea e) do nº 13.4.1.

h) O valor contabilístico, quando se adopte o procedimento referido em d1), ou o que corresponde à proporção dos capitais próprios da empresa associada, quando se adopte o procedimento referido em d2), deve ser aumentado ou diminuído do valor de qualquer variação, verificada durante o exercício, da proporção dos capitais próprios da empresa associada representada por esta participação; aquele valor deve ser reduzido do montante dos lucros distribuídos à participação.

i) A proporção do resultado da empresa associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados, na rubrica prevista para o efeito.

j) As eliminações descritas em a3) do nº 13.4.4 devem ser efectuadas na medida em que os elementos sejam conhecidos ou a respectiva informação esteja disponível, sendo igualmente aplicável o disposto na alínea c) do nº 13.4.4.

l) Quando uma empresa associada elaborar demonstrações financeiras consolidadas, as disposições precedentes aplicar-se-ão aos capitais próprios apresentados em tais demonstrações financeiras.

### **13.6.2 - Exclusões**

Quando as participações no capital das empresas associadas sejam materialmente irrelevantes para o objectivo enunciado no nº 13.2.2, não necessitam de ser aplicadas as disposições do número anterior.

### **13.7 - Disposições transitórias**

a) Nas primeiras demonstrações financeiras consolidadas e elaboradas de acordo com estas normas, por um conjunto de empresas entre as quais já existia, antes da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho, uma das relações referidas no nº 1 do artigo 1.º do mesmo diploma, devem ser tidos em conta, para efeitos do disposto na alínea c) do nº 13.4.1 das normas de consolidação, os valores contabilísticos das partes de capital e a proporção dos capitais próprios que elas representam reportadas à data do início do exercício a que essas demonstrações se referem.

b) A diferença resultante da compensação efectuada nos termos da alínea anterior deve ser apresentada no capital próprio, na respectiva rubrica, à data da elaboração das primeiras demonstrações financeiras consolidadas.

c) As disposições das alíneas anteriores aplicam-se, com as necessárias adaptações, à valorização das partes de capital ou à proporção dos capitais próprios que elas representam no capital de uma empresa associada de uma empresa compreendida na consolidação, tanto para efeitos da aplicação do método de equivalência patrimonial como do método de consolidação proporcional.

## **14 - Demonstrações financeiras consolidadas**

### **14.1 - Balanço consolidado**

(ver documento original)

### **14.2 - Demonstração consolidada dos resultados**

(ver documento original)

### **14.3 - Demonstração consolidada dos resultados por funções**

(ver documento original)

### **14.4 - Anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados**

#### **I - Informações relativas às empresas incluídas na consolidação e a outras**

1 - Relativamente às empresas incluídas na consolidação:

- a) Firma e sede das empresas consolidadas;
- b) Proporção do capital detido nas empresas incluídas na consolidação, excluindo a empresa-mãe, pelas empresas incluídas na consolidação ou por pessoas agindo em seu próprio nome mas por conta dessas empresas;
- c) Indicação de quais as condições referidas no nº 1 artigo 1.º do Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho, e que por força da aplicação do disposto no nº 2 do mesmo artigo determinaram que fosse levada a efeito a consolidação.

2 - Informações idênticas às da nota anterior, explicando os motivos da exclusão, para as empresas excluídas da consolidação nos termos do artigo 4.º do referido decreto-lei.

3 - Relativamente às empresas associadas:

- a) Firma e sede das empresas associadas a empresas incluídas na consolidação;
- b) Proporção do capital detido por empresas compreendidas na consolidação ou por pessoas agindo em seu próprio nome mas por conta dessas empresas.

4 - Informações idênticas, com a menção do motivo que justificou a não aplicação, relativamente às empresas associadas referidas no nº 13.6.2 das normas.

5 - Relativamente às empresas que tenham sido objecto de consolidação proporcional, em virtude do disposto no nº 13.5 das normas:

- a) Firma e sede das empresas consolidadas;
- b) Os factos em que se baseia a direcção conjunta;
- c) A proporção do respectivo capital detido pelas empresas compreendidas na consolidação ou por pessoas agindo em seu próprio nome mas por conta dessas empresas.

As informações especificadas nas notas 2, 8 a 17, 22, 25 a 30, 32, 35, 42 e 43, 47, 49 e 50 são aplicáveis, com as necessárias adaptações, às empresas acima referidas.

6 - Relativamente às empresas que não estejam referidas nas notas 1 a 5, nas quais as empresas compreendidas na consolidação e as excluídas com base no nº 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho, detenham seja por elas próprias seja por pessoas agindo em seu próprio nome mas por conta dessas empresas, uma participação não inferior a 10%.

- a) Firma e sede;
- b) Indicação da proporção de capital detido, dos capitais próprios e do resultado do último exercício de cada uma dessas empresas relativamente ao qual as contas tenham sido aprovadas.

Estas informações podem ser omitidas quando forem materialmente irrelevantes para efeitos do disposto no nº 13.2.2 das normas.

A indicação dos capitais próprios e dos resultados pode igualmente ser omitida quando a empresa em causa não estiver sujeita a publicidade obrigatória dos documentos de prestação de contas e sempre que o seu capital seja detido em menos de 50%, directa ou indirectamente, pelas empresas antes mencionadas.

7 - Número médio de trabalhadores ao serviço, durante o exercício, das empresas incluídas na consolidação, repartido por categorias, e as mesmas informações relativamente às empresas em que se tenha aplicado o método de consolidação proporcional.

## **II - Informações relativas à imagem verdadeira e apropriada**

8 - Casos em que a aplicação das normas de consolidação não seja suficiente para que as demonstrações financeiras consolidadas dêem uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas incluídas na consolidação.

9 - Qualquer afastamento da aplicação das normas de consolidação feito para se obter a necessária imagem verdadeira e apropriada, com indicação das respectivas razões e dos seus efeitos no balanço consolidado e na demonstração consolidada dos resultados.



### **III - Informações relativas aos procedimentos de consolidação**

10 - Discriminação da rubrica «Diferenças de consolidação», indicação dos métodos de cálculo adoptados e explicitação das variações significativas relativamente ao exercício anterior.

11 - Justificação dos casos excepcionais em que não se adoptou o princípio enunciado na alínea c) do nº 13.2.1 das normas, e avaliação dos seus efeitos no património, na situação financeira e nos resultados do conjunto das empresas incluídas na consolidação.

12 - Situações em que foi utilizada a faculdade prevista na parte final da alínea b) do nº 13.4.4 das normas, se o seu efeito sobre o património, a situação financeira e os resultados do conjunto das empresas incluídas na consolidação for materialmente relevante.

Idêntica informação para as associadas, quando for caso disso.

13 - a) Indicação das razões que justificaram a utilização da faculdade concedida na alínea b) do nº 13.2.3 das normas.

b) Descrição dos acontecimentos importantes relacionados com o património, a situação financeira e os resultados de uma empresa incluída na consolidação que tenham ocorrido entre a data do balanço dessa empresa e a data do balanço consolidado.

14 - Informações que tornem comparáveis os sucessivos conjuntos de demonstrações financeiras no caso de se alterar significativamente, no decurso do exercício, a composição do conjunto das empresas incluídas na consolidação (nº 13.2.4 das normas).

15 - Indicação dos casos excepcionais em que se utilizou a faculdade prevista na alínea d) do nº 13.4.2 das normas, bem como das razões que justificaram a sua utilização.

16 - Indicação dos montantes dos ajustamentos excepcionais de valor dos activos feitos exclusivamente para fins fiscais e não eliminados da consolidação, juntamente com as razões que os determinaram.

17 - Justificação da amortização do valor da rubrica «Diferenças de consolidação» para além do período de cinco anos.

18 - Opção usada pelo conjunto das empresas incluídas na consolidação quanto à contabilização das participações em associadas.

19 - No caso de ter sido adoptada a opção prevista na alínea d1) do nº 13.6.1 das normas, discriminação das respectivas diferenças.

20 - Justificação dos casos em que não foi dado cumprimento ao disposto na alínea f) do nº 13.6.1 das normas.

### **IV - Informações relativas a compromissos**

21 - Montante global dos compromissos financeiros que não figurem no balanço consolidado, na medida em que a sua indicação seja útil para a apreciação da situação financeira do conjunto das empresas compreendidas na consolidação. Devem ser mencionados separadamente quaisquer compromissos respeitantes a pensões, bem como os respeitantes a empresas do grupo não incluídas na consolidação.

22 - Descrição das responsabilidades das empresas incluídas na consolidação por garantias prestadas, desdobrando-as de acordo com a natureza destas e mencionando expressamente as garantias reais.

#### **V - Informações relativas a políticas contabilísticas**

23 - Critérios de valorimetria aplicados às várias rubricas das demonstrações financeiras consolidadas e métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões.

24 - Cotações utilizadas para conversão em moeda portuguesa dos elementos incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas que sejam ou tenham sido originariamente expressos em moeda estrangeira.

#### **VI - Informações relativas a determinadas rubricas**

25 - Comentário das rubricas «Despesas de instalação» e «Despesas de investigação e de desenvolvimento».

26 - Justificação da amortização de «Trespases» para além do período de cinco anos.

27 - Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado constantes do balanço consolidado e nas respectivas amortizações e provisões de acordo com quadros do tipo seguinte:

##### **Activo bruto**

(ver documento original)

##### **Amortizações e provisões**

(ver documento original)

28 - Indicação dos custos suportados no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período.

29 - Montante dos ajustamentos de valor dos activos compreendidos na consolidação que tenham sido objecto de amortizações e de provisões extraordinárias, feitas exclusivamente para fins fiscais, indicando os motivos que os justificaram.

30 - Indicação global, por categorias de bens, das diferenças materialmente relevantes, entre os custos de elementos do activo circulante, calculados de acordo com os critérios valorimétricos adoptados, e os respectivos preços de mercado.

31 - Fundamentação das circunstâncias especiais que justificaram a atribuição a elementos do activo circulante de um valor inferior ao mais baixo do custo ou do mercado.

32 - Indicação e justificação das provisões extraordinárias respeitantes a elementos do activo circulante relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor.

33 - Montante total das dívidas a terceiros apresentadas no balanço consolidado e que se vençam para além de cinco anos.

34 - Montante total das dívidas a terceiros apresentadas no balanço consolidado, cobertas por garantias reais prestadas pelas empresas incluídas na consolidação, com indicação da respectiva natureza e forma.

35 - Diferença, quando levada ao activo, entre as importâncias das dívidas a pagar e as correspondentes quantias arrecadadas.

36 - Repartição do valor líquido consolidado das vendas e das prestações de serviços, por categorias de actividades e mercados geográficos, na medida em que, do ponto de vista da organização de venda dos produtos e da prestação de serviços correspondentes às actividades correntes do conjunto das empresas incluídas na consolidação, estas categorias e mercados difiram substancialmente uns dos outros.

37 - Efeitos na determinação do resultado consolidado do exercício resultantes de critérios de valorimetria não previstos na alínea a) do nº 13.4.2 das normas e de amortizações e provisões extraordinárias efectuados com vista a obter vantagens fiscais, quer tenham sido feitas durante o exercício ou em exercícios anteriores. Informações adicionais quando tal valorimetria tiver influência materialmente relevante nos impostos futuros do conjunto das empresas incluídas na consolidação.

38 - Diferença entre os impostos imputados à demonstração consolidada dos resultados do exercício e dos exercícios anteriores e os impostos já pagos e a pagar relativamente a esses exercícios, desde que essa diferença seja materialmente relevante para a determinação dos impostos futuros.

39 - Indicação global, para cada um dos órgãos, das remunerações atribuídas aos membros de cada um dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização da empresa-mãe pelo desempenho das respectivas funções nesta e nas suas empresas filiais, bem como o montante dos compromissos surgidos ou contraídos em matéria de pensões de reforma referentes aos antigos membros daqueles órgãos.

40 - Indicação global, para cada um dos órgãos, dos adiantamentos e empréstimos concedidos aos membros de cada um dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização da empresa-mãe, por esta ou por uma empresa filial, com indicação das taxas de juro, das principais condições e das quantias eventualmente reembolsadas, bem como dos compromissos assumidos por conta daqueles por meio de garantia de qualquer espécie.

41 - Indicação dos diplomas legais em que se baseou a reavaliação de imobilizações corpóreas ou de investimentos financeiros.

Quando tiver havido outros métodos de reavaliação, explicitação dos processos de tratamento da inflação adoptados para o cálculo.

42 - Elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações, do tipo seguinte:

(ver documento original)

43 - Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados consolidados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

44 - Demonstração consolidada dos resultados financeiros, como segue:

(ver documento original)

45 - Demonstração consolidada dos resultados extraordinários, como segue:

(ver documento original)

46 - Desdobramento das contas de provisões acumuladas e explicitação dos movimentos ocorridos no exercício, de acordo com um quadro do seguinte tipo:

(ver documento original)

47 - Indicação dos bens utilizados no regime de locação financeira, com menção dos respectivos valores contabilísticos.

48 - Valor global das dívidas que se encontram tituladas, por rubricas do balanço consolidado, quando nele não estiverem evidenciadas.

## **VII - Informações diversas**

49 - Outras informações exigidas por diplomas legais.

50 - Outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas incluídas na consolidação.

## **ANEXO II**

### **2.7 - Tratamento das ligações entre empresas**

Tendo em conta as ligações existentes entre si, em consequência da titularidade de partes de capital ou de outros direitos, as empresas classificam-se, sob o ponto de vista contabilístico, em:

- a) Empresas do grupo;
- b) Empresas associadas;
- c) Outras empresas.

Empresas do grupo são as empresas que fazem parte de um conjunto compreendido por empresa-mãe e empresas filiais.

Empresas-mães são as que, por si só ou em conjunto com uma ou mais empresas, dominam ou controlam outra ou outras empresas.

Empresas filiais são aquelas sobre a qual uma empresa (empresa-mãe) detém o poder de domínio ou de controlo.

Quando uma empresa-mãe tiver filiais que, por sua vez, sejam empresas-mães de outras, estas serão também filiais da primeira.

Considera-se empresa-mãe aquela que:

- a) Tiver a maioria dos direitos de voto dos titulares de capital de uma empresa; ou
- b) Tiver o direito de designar ou destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização de uma empresa e for, simultaneamente, titular de capital desta empresa; ou
- c) Tiver o direito de exercer uma influência dominante sobre uma empresa da qual é um dos titulares de capital, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma cláusula dos estatutos desta; ou
- d) For titular de capital de uma empresa, detendo, pelo menos, 20% dos direitos de voto e a maioria dos membros dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização, desta empresa, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras, bem como no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto; ou

- e) For titular de capital de uma empresa e controle, por si só, por força de um acordo com outros titulares de capital desta empresa, a maioria dos direitos de voto dos titulares de capital da mesma.

Empresas associadas são aquelas sobre as quais uma empresa participante exerce uma influência significativa sobre a gestão e a sua política financeira, presumindo-se que existe uma tal influência sempre que a participante detenha 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital e não possa ser considerada como empresa-mãe.

## 5.4 - Imobilizações

...

5.4.3.1 - Os investimentos financeiros representados por partes de capital em empresas filiais e associadas serão registados de acordo com um dos seguintes critérios:

- a) Pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sem quaisquer alterações, devendo a sua adopção ser explicitamente referida na nota 1 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados;
- b) Pelo método da equivalência patrimonial, sendo as participações inicialmente contabilizadas pelo custo de aquisição, o qual deve ser acrescido ou reduzido:
  - 1) Do valor correspondente à proporção nos resultados líquidos da empresa filial ou associada;
  - 2) Do valor correspondente à proporção noutras variações nos capitais próprios da empresa filial ou associada.

O custo de aquisição alterado nos termos anteriores deve ser ainda reduzido dos lucros distribuídos à participação ou aumentado da correspondente cobertura de prejuízos que tenha sido deliberada.

5.4.3.2 - Os registos contabilísticos das situações referidas na alínea b) do número anterior terão as seguintes contrapartidas:

- a) Os lucros e os prejuízos imputáveis à participação na empresa filial ou na associada serão contabilizados, respectivamente, como ganhos financeiros e como perdas financeiras;
- b) Os valores imputáveis à participação noutras variações dos capitais próprios da empresa filial ou associada serão contabilizados na conta 553 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Outras variações nos capitais próprios».

Se no exercício seguinte se verificar que os lucros imputados excederam os lucros atribuídos, a empresa participante deve levar a diferença à conta 552 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Lucros não atribuídos».

5.4.3.3 - Relativamente às participações em empresas filiais e associadas que transitem de exercícios anteriores, no exercício em que pela primeira vez se adoptar o método da equivalência patrimonial, devem ser atribuídas às respectivas partes de capital os montantes correspondentes à fracção dos capitais próprios que representam no início do exercício, sendo a diferença para os valores contabilísticos incluída na conta 551 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Ajustamentos de transição».

5.4.3.4 - Os restantes investimentos financeiros registam-se pelo custo de aquisição.

5.4.3.5 - Quando as partes de capital em empresas filiais e associadas tiverem, à data do balanço, um valor de mercado inferior ao que resultar da aplicação dos critérios atrás referidos, os montantes representativos dessas partes deverão ser objecto da correspondente redução por intermédio da conta 491 «Provisões para investimentos financeiros - Partes de capital», que nestes casos terá contrapartida na conta 554 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Depreciações».

5.4.3.6 - Quando, relativamente aos restantes investimentos financeiros, qualquer deles tiver, à data do balanço, um valor de mercado ou de recuperação inferior ao registado na contabilidade, este deverá ser objecto da correspondente redução, por intermédio da rubrica apropriada da conta 49 «Provisões para investimentos financeiros», que nestes casos terá contrapartida na rubrica apropriada da conta 684 «Custos e perdas financeiros - Provisões para aplicações financeiras».

5.4.3.7 - As provisões referidas nos nºs 5.4.3.5 e 5.4.3.6 serão utilizadas à medida que se reduzam ou cessem os riscos que visam cobrir.

## **6 - Balanços**

Os modelos dos balanços são os seguintes:

### **Balanço**

(ver documento original)

### **Balanço**

**(Artigo 3.º do Decreto-Lei nº 410/89)**

(ver documento original)

## **7 - Demonstrações dos resultados**

As demonstrações dos resultados passam a ter os seguintes modelos:

### **Demonstração dos resultados**

(ver documento original)

### **Demonstração dos resultados**

**(Artigo 3.º do Decreto-Lei nº 410/89)**

(ver documento original)

## **8 - Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados**

As notas 10, 16 e 45 passam a ter a seguinte redacção:

10 - Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado constantes do balanço e nas respectivas amortizações e provisões, de acordo com quadros do tipo seguinte:

### **Activo bruto**

(ver documento original)

### **Amortizações e provisões**

(ver documento original)

16 - Firma e sede das empresas do grupo e das empresas associadas, com indicação da fracção de capital detida, bem como dos capitais próprios e do resultado do último exercício em cada uma dessas empresas, com menção desse exercício.

Quando se tratar de uma empresa-mãe, que não proceda a consolidação das demonstrações financeiras, deve indicar os motivos da dispensa.

Nos casos em que uma empresa for incluída na consolidação de contas deve indicar a firma e a sede da empresa que prepara as demonstrações financeiras consolidadas. Quando for excluída, deverá mencionar:

- a) A firma e a sede da empresa que elabora as contas consolidadas;
- b) Os motivos que justificam a exclusão.

Quanto às empresas associadas, pode ser omitida a indicação dos capitais próprios e dos resultados se essas empresas não estiverem sujeitas a publicação obrigatória dos documentos de prestação de contas.

45 - Demonstração dos resultados financeiros:

(ver documento original)

### **10 - Quadro de contas**

A classe 5 - Capital, reservas e resultados transitados passa a ser constituída pelas seguintes contas:

- 51 - Capital.
- 52 - Acções (quotas) próprias.
- 53 - Prestações suplementares.
- 54 - Prémios de emissão de acções (quotas).
- 55 - Ajustamentos de partes de capital em empresa do grupo e associadas.
- 56 - Reservas de reavaliação.
- 57 - Reservas.
- 59 - Resultados transitados.

A designação das contas 65 e 76 é alterada para «Outros custos e perdas operacionais» e «Outros proveitos e ganhos operacionais», respectivamente.

### **11 - Código de contas**

Na lista de contas são introduzidas as seguintes alterações:

- 151 - Acções:
  - 1511 - Empresas do grupo.
  - 1512 - Empresas associadas.
  - 1513 - Outras empresas.
- 152 - Obrigações e títulos de participação:
  - 1521 - Empresas do grupo.
  - 1522 - Empresas associadas.
  - 1523 - Outras empresas.

- 252 - Empresas interligadas:
  - 2521 - Empréstimos.
  - 2522 - Adiantamentos por conta de lucros.
  - 2523 - Resultados atribuídos \*.
  - 2524 - Lucros disponíveis \*.
  - ... - ...
  - 2529 - Outras operações.
- 254 - Outras empresas participantes e participadas:
  - 2541 - Empréstimos.
  - 2542 - Adiantamentos por conta de lucros.
  - 2543 - Resultados atribuídos \*.
  - 2544 - Lucros disponíveis \*.
  - ... - ...
  - 2549 - Outras operações.
- 411 - Partes de capital:
  - 4111 - Empresas do grupo.
  - 4112 - Empresas associadas.
  - 4113 - Outras empresas.
- 412 - Obrigações e títulos de participação:
  - 4121 - Empresas do grupo.
  - 4122 - Empresas associadas.
  - 4123 - Outras empresas.
- 413 - Empréstimos de financiamento:
  - 4131 - Empresas do grupo.
  - 4132 - Empresas associadas.
  - 4133 - Outras empresas.
- 434 - Trespases \*.
- 522 - Descontos e prémios \*.
- 55 - Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas:
  - 551 - Ajustamentos de transição \*.
  - 552 - Lucros não atribuídos \*.
  - 553 - Outras variações nos capitais próprios \*.
  - 554 - Depreciações \*.
- 56 - Reservas de reavaliação \*:
  - 561 - Decreto-Lei nº ...



562 - Decreto-Lei nº ...

... - ...

569 - Outras.

57 - Reservas:

571 - Reservas legais \*.

572 - Reservas estatutárias.

573 - Reservas contratuais.

574 - Reservas livres.

575 - Subsídios \*.

576 - Doações \*.

... - ...

65 - Outros custos e perdas operacionais:

681 - Juros suportados:

6811 - Empréstimos bancários.

6812 - Empréstimos por obrigações e por títulos de participação.

6813 - Outros empréstimos obtidos.

6814 - Descontos de títulos.

6815 - Juros de mora e compensatórios.

6816 - Juros de acordos.

... - ...

6818 - Outros juros.

682 - Perdas em empresas do grupo e associadas \*.

76 - Outros proveitos e ganhos operacionais \*:

781 - Juros obtidos:

7811 - Depósitos bancários.

7812 - Obrigações e títulos de participação.

7813 - Empréstimos correntes.

7814 - Empréstimos de financiamento.

7815 - Outras aplicações de tesouraria.

7816 - Outros investimentos financeiros.

7818 - Outros juros.

782 - Ganhos em empresas do grupo e associadas \*.

796 - Reduções de amortizações e de provisões:

7961 - Amortizações.

7962 - Provisões \*.

É suprimida a conta 58 - Reservas livres.

## **12 - Notas explicativas**

Introduzem-se nas notas explicativas as seguintes alterações:

### **Classe 2 - Terceiros**

A arrumação das contas desta classe obedece à concepção que se apresenta no esquema seguinte, a qual pretende atender simultaneamente às diferentes espécies de entidades e às diversas naturezas de operações.

(ver documento original)

1 - Operações relacionadas com vendas de bens e prestações de serviços respeitantes à actividade da empresa.

2 - Operações relacionadas com vendas de imobilizado.

3 - Adiantamentos efectuados, com preços fixados previamente.

4 - Adiantamentos efectuados, sem preços fixados previamente.

5 - Adiantamentos por conta de lucros.

5-A - Resultados atribuídos à empresa ainda não disponíveis.

6 - Empréstimos de financiamento.

7 - Empréstimos correntes.

8 - Subscrição de capital da empresa.

9 - Subscrição de obrigações da empresa.

10 - Acréscimos de proveitos.

11 - Subsídios.

12 - Outras operações relativas a dívidas de terceiros.

13 - Operações relacionadas com compra de bens e obtenção de serviços respeitamos à actividade da empresa.

14 - Operações relacionadas com compras de imobilizado.

15 - Adiantamentos obtidos, com preços fixados previamente.

16 - Adiantamentos obtidos, sem preços fixados previamente.

17 - Resultados atribuídos pela empresa ainda não disponíveis.

18 - Empréstimos por obrigações.

19 - Empréstimos bancários.

20 - Outros empréstimos obtidos.

21 - Subscrições a liberar.

22 - Acréscimos de custos.

23 - Operações relacionadas com contribuições, impostos e taxas.

24 - Outras operações relativas a dívidas a terceiros.

Embora as contas de terceiros sejam consideradas na generalidade dentro desta classe, existem também contas em que se relevam operações com terceiros nas classes 3 e 4, designadamente as contas 37, 41 e 44.

#### 25 - *Accionistas (sócios):*

Englobam-se nesta conta as operações relativas às relações com os titulares de capital e com as empresas participadas. Excluem-se as operações que respeitem a transacções correntes, a transacções de imobilizado e a investimentos financeiros.

2513 - Estado e outros entes públicos - Resultados atribuídos;

2523 - Empresas do grupo - Resultados atribuídos;

2533 - Empresas associadas - Resultados atribuídos;

2543 - Outras empresas participantes e participadas - Resultados atribuídos; e

2553 - (Restantes) accionistas (sócios) - Resultados atribuídos:

Estas contas destinam-se a registar a atribuição de lucros ainda não colocados à disposição ou a cobertura de prejuízos, pelos detentores do capital, em conformidade com o deliberado em assembleia geral.

2514 - Estado e outros entes públicos - Lucros disponíveis;

2524 - Empresas do grupo - Lucros disponíveis;

2534 - Empresas associadas - Lucros disponíveis;

2544 - Outras empresas participantes e participadas - Lucros disponíveis; e

2554 - (Restantes) accionistas (sócios) - Lucros disponíveis:

Estas contas destinam-se a movimentar os lucros colocados à disposição dos detentores do capital, directamente ou por transferência das contas anteriormente citadas nos casos em que haja desfasamento temporal entre a atribuição dos lucros e a sua colocação à disposição.

#### 433 - Propriedade industrial e outros direitos:

Inclui patentes, marcas, alvarás, licenças, privilégios, concessões e direitos de autor, bem como outros direitos e contratos assimilados.

#### 49 - *Provisões para investimentos financeiros:*

Esta conta serve para registar:

As diferenças entre o custo de aquisição dos títulos e outras aplicações financeiras e o respectivo preço de mercado, quando este for inferior àquele;

Os riscos de cobrança dos empréstimos de financiamento.

Esta provisão será constituída ou reforçada através da correspondente conta de custos ou de capitais próprios, sendo debitada na medida em que se reduzam ou cessem as situações para que foi criada.

#### 52 - *Acções (quotas) próprias:*

A conta 521 «Valor nominal» é debitada pelo valor nominal das acções ou quotas próprias adquiridas. Ainda na fase de aquisição, a conta 522 «Descontos e prémios» é movimentada pela diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal.

Quando se proceder à venda das acções ou quotas próprias, para além de se efectuar o respectivo crédito na conta 521, movimentar-se-á a conta 522 pela diferença entre o preço de venda e o valor nominal.

Simultaneamente, a conta 522 deverá ser regularizada por contrapartida de reservas, de forma a manter os descontos e prémios correspondentes às acções (quotas) próprias em carteira.

#### *55 - Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas:*

##### *551 - Ajustamentos de transição:*

Esta conta regista, quando da transição para a aplicação do método da equivalência patrimonial, a diferença entre os valores atribuídos às partes de capital em empresas filiais e associadas, correspondentes à fracção dos capitais próprios que representam, no início do exercício, e os respectivos valores contabilísticos.

##### *552 - Lucros não atribuídos:*

Esta conta será creditada pela diferença entre os lucros imputáveis à participação na empresa filial ou associada e os lucros que lhe forem atribuídos (dividendos), movimentando-se em contrapartida a conta 59 «Resultados transitados».

##### *553 - Outras variações nos capitais próprios:*

Esta conta acolherá, por contrapartida da respectiva rubrica da conta 411 «Investimentos financeiros - Partes de capital», os valores imputáveis à participante na variação dos capitais próprios das empresas filiais ou associadas que não respeitem a resultados.

##### *554 - Depreciações:*

Esta conta regista, por contrapartida da conta 491 «Provisões para investimentos financeiros - Partes de capital», as diferenças entre o valor contabilístico e o valor de mercado das partes de capital em empresas filiais e associadas.

##### *56 - Reservas de reavaliação:*

Esta conta serve de contrapartida aos ajustamentos monetários.

##### *57 - Reservas:*

##### *571 - Reservas legais:*

Esta conta deverá ser subdividida, consoante as necessidades das empresas públicas e privadas, tendo em vista a legislação que lhes é aplicável.

##### *575 - Subsídios:*

Serve de contrapartida aos subsídios que não se destinem a investimentos amortizáveis, nem à exploração.

##### *576 - Doações:*

Serve de contrapartida às doações de que a empresa seja beneficiária.

##### *59 - Resultados transitados:*

Esta conta é utilizada para registar os resultados líquidos e os dividendos antecipados, provenientes do exercício anterior. Será movimentada subsequentemente de acordo com a aplicação de lucros ou a cobertura de prejuízos que for deliberada, bem como pela diferença entre os lucros imputáveis às participações nas empresas filiais ou associadas e os respectivos lucros que lhes forem atribuídos.

Excepcionalmente, esta conta também poderá registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar, positiva ou negativamente, os capitais próprios, e não o resultado do exercício.

65 - *Outros custos e perdas operacionais;*

67 - *Provisões do exercício:*

Esta conta regista, de forma global, no final do período contabilístico, a variação positiva da estimativa dos riscos, em cada espécie de provisão, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, que tiver características de custo operacional.

682 - *Perdas em empresas do grupo e associadas:*

Esta conta regista as perdas relativas às participações de capital em empresas do grupo e associadas derivadas da aplicação do método da equivalência patrimonial, sendo considerados para o efeito apenas os resultados dessas empresas.

684 - *Provisões para aplicações financeiras:*

Esta conta regista, de forma global, no final do período contabilístico, a variação positiva da estimativa dos riscos, em cada espécie de provisão, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, que tiver características de custo financeiro.

696 - *Aumentos de amortizações e de provisões:*

6962 - *Provisões:*

Esta conta regista, de forma global, no final do período contabilístico, a variação positiva da estimativa dos riscos, em cada espécie de provisão, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, apenas quando deva considerar-se extraordinário.

76 - *Outros proveitos e ganhos operacionais:*

782 - *Ganhos em empresas do grupo e associadas:*

Esta conta regista os ganhos relativos às participações de capital em empresas do grupo e associadas derivados da aplicação do método da equivalência patrimonial, sendo considerados para o efeito apenas os resultados dessas empresas.

796 - *Reduções de amortizações e de provisões:*

7962 - *Provisões:*

Esta conta regista, de forma global, no final do período contabilístico, a variação negativa da estimativa dos riscos, em cada espécie de provisão, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, seja ela operacional, financeira ou extraordinária.

89 - *Dividendos antecipados:*

Esta conta é debitada, por crédito da conta 25 «Accionistas» pelos dividendos atribuídos no decurso do exercício, nos termos legais e estatutários, por conta dos resultados desse exercício.

No início do exercício seguinte, o seu saldo deverá ser transferido para a conta 59 «Resultados transitados».