

DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA N.º 6/91
ELIMINAÇÃO DOS RESULTADOS NÃO REALIZADOS NAS TRANSAÇÕES
ENTRE EMPRESAS DO GRUPO

1 – A presente Directriz tem por finalidade tratar dos resultados não realizados provenientes de transacções de activos entre empresas do grupo e dos seus efeitos nas demonstrações financeiras consolidadas e nos interesses minoritários considerados nestas.

2 – Na elaboração desta Directriz, foram tomadas em conta as seguintes disposições:

- a) No ponto 14.1 do Plano Oficial de Contabilidade (POC), os interesses minoritários são apresentados no balanço consolidado fora do capital próprio;
- b) No ponto 14.2 do POC, os interesses minoritários são apresentados antes do resultado consolidado líquido do exercício;
- c) O ponto 13.4.4 a 3) do POC determina que devem ser eliminados “os resultados provenientes das operações efectuadas entre empresas compreendidas na consolidação quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos”;
- d) O ponto 4 e) do POC consagra o princípio da prudência, que, por sua vez, acolhe a regra de valorimetria prevista no art. 31.1 (c) (aa) da 4.ª Directiva, pela qual apenas os lucros realizados à data do balanço podem ser incluídos;
- e) A Directriz Contabilística n.º 1/91 – “Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais”, define em 3.2.8 os interesses minoritários como “a parte dos resultados e dos capitais próprios de uma subsidiária (filial) que seja atribuível às acções não possuídas directamente pela empresa-mãe ou indirectamente, por intermédio de outra subsidiária”.

3 – Do atrás exposto se infere que:

- a) Se adoptou o conceito de que as demonstrações financeiras devem ser preparadas na perspectiva dos interesses maioritários;
- b) Os interesses minoritários são assim vistos como interesses alheios ao grupo;
- c) Se adoptou o procedimento de eliminação total dos resultados não realizados, pondo de parte a consideração de poderem ser incluídos no activo resultados não realizados pelo grupo, conforme o previsto na 7.ª Directiva da CEE e de acordo com uma das opções da NIC 27.

4 – Os procedimentos de consolidação a seguir, no tocante às transacções entre empresas do grupo, devem ser os seguintes:

- a) Eliminar por inteiro os saldos e operações intragrupo, incluindo vendas, outros proveitos, compras, outros custos e dividendos;
- b) Eliminar por inteiro os lucros não realizados resultantes de operações intragrupo que estejam incluídos nos activos, tais como existências e activos fixos;
- c) Eliminar os prejuízos não realizados resultantes de operações intragrupo, incluídos nos activos, salvo se o custo não puder ser recuperado;
- d) Ter em conta, para efeito do cálculo dos impostos deferidos, as diferenças temporais resultantes da eliminação de resultados não realizados provenientes das operações intragrupo;
- e) Identificar e deduzir aos resultados do grupo os interesses minoritários no resultado líquido das filiais consolidadas, que não tiver sido realizado, a fim de se chegar ao resultado líquido atribuível aos maioritários.

5 – Devem ser ainda identificados e apresentados no balanço consolidado os interesses minoritários nos capitais próprios das filiais.

6 – Após as eliminações e os ajustamentos indicados, os interesses minoritários nos capitais próprios compreendem:

A quantia calculada à data da concentração de acordo com a Directriz contabilística n.º 1/91;

A parte minoritária correspondente aos movimentos nos capitais próprios desde a data da concentração; e

A variação das quantias anteriormente referidas, por alteração da percentagem da participação.

7 – Se houver prejuízos imputáveis aos interesses minoritários que excedam a quantia dos interesses minoritários no capital próprio da filial, o excesso imputável à minoria deve ser atribuído aos interesses maioritários somente até ao ponto em que os interesses minoritários não tiverem a obrigação e não possam cobrir os prejuízos.

Se subsequentemente a filial realizar lucros, estes serão atribuídos à maioria até que a parte minoritária dos prejuízos anteriormente absorvidos pela maioria tenha sido recuperada.

Exemplo – elaboração de contas consolidadas com vendas de existência intragrupo.

Ano N

	Empresa-mãe	Filial	Eliminação		Interesses minoritários	Consolidação
			A débito	A crédito		
Demonstração de resultados:						
Vendas	3000	10000	–	(2)10000	–	3000
Existências iniciais.....	–	–	–	–	–	–
Compras.....	(10000)	(13000)	(2)10000	–	–	(13000)
Existências finais	8000	5000	–	(4)1600	–	11400
Resultados financeiros	280	–	–	(3)280	–	–
Interesses minoritários	–	–	–	–	(5)680	–
.....				(6)(480)	(480)	
Resultados Líquidos.....	1280	2000	10000	11880	120	1280

Balanço:

Investimentos financeiros	980	-	$\left\{ \begin{array}{l} (1)700 \\ (3)280 \\ (4)1600 \end{array} \right.$	-	-	-
Existência	8000	5000		-	-	11400
Caixa.....	3000	-		-	-	3000
	11980	5 000				14400
Capital	10000	1000	-	(¹)700	(¹)300	10000
Resultados líquidos(⁷)	1280	2000	10000	11 880	120	1280
Interesses minoritários	-	-	-	-	-	420
Fornecedores.....	700	2000	-	-	-	2700
	11980	5 000	12 580	12 580	420	14 400

(¹) Cálculo à data da concentração, admitindo preço de aquisição ao valor nominal.

(²) Eliminação de transacções intragrupo.

(³) Eliminação de lucros atribuídos (70% de 400).

(⁴) Eliminação de lucros em existências finais, por inteiro (20% de 800).

(⁵) Identificação de interesses minoritários sobre o resultado líquido da filial (30% de 2000).

(⁶) Ajustamentos para chegar ao resultado atribuível aos maioritários, relativo ao lucro incluído nas existências finais (30% de 1600).

(⁷) Transcrição dos resultados líquidos determinados na demonstração dos resultados.

Ano N + 1

	Empresa-mãe	Filial	Eliminação		Interesses minoritários	Consolidação	
			A débito	A crédito			
Demonstração dos resultados:							
Vendas	10000		-	-		10000	
Existências iniciais.....	(8000)	(5000)	(¹)1600	-	-	(11400)	
Compras.....	-	-	-	-	-	-	
Existências finais	-	5000	-	-	-	5000	
Resultados financeiros	1120	-	-	(²)1120	-	-	
Interesses minoritários	-	-	-	-	(³)480	(480)	
Resultados líquidos.....	3 120	-	1 600	1 120	480	3120	
Balanço							
Investimentos financeiros	2100	-	$\left\{ \begin{array}{l} (4)700 \\ (3)280 \\ (2)1120 \end{array} \right.$	-	-	-	
Existências	-	5000		-	-	-	5 000
Caixa.....	12300	-		-	-	-	12 300
	14400	5 000				17 300	
Capital	10 000	1 000	-	(⁴)700	(⁶)300	10000	
				(¹)1600			
Resultados transitados	1 280	2 000	-	-	(⁷)120	1 280	
				(³)280			
Resultados líquidos(⁸)	3 120	-	1 600	1120	480	3 120	
Interesses minoritários	-	-	-	-	-	900	
Fornecedores.....	-	2 000	-	-	-	2 000	
	14 400	5 000	3 700	3 700	900	17300	

(¹) Lucros incluídos nas existências iniciais da empresa-mãe (20% de 8000, atendendo a que todas estas existências foram vendidas no ano N+1).

(²) Parte proporcional da empresa-mãe nos lucros intragrupo que ainda não estavam realizados (70% de 1600).

(³) Parte proporcional dos interesses minoritários nos lucros intragrupo que ainda não estavam realizados (30% de 1600).

(⁴) Valor nominal da participação na filial (70% de 1000).

(⁵) Parte proporcional da empresa-mãe nos lucros intragrupo realizados no ano N (70% de 400).

(⁶) Parte dos interesses minoritários no capital da filial (30% de 1000).

(⁷) Parte proporcional dos interesses minoritários nos lucros intragrupo realizados no ano N (30% de 400).

(⁸) Transição dos resultados líquidos determinados na demonstração dos resultados.

Observações respeitantes aos exemplos:

a) As existências são movimentadas pelo método FIFO;

b) A valorimetria da participação na filial é efectuada pelo método da equivalência patrimonial;

c) No ano N, todas as vendas da filial (10000) foram adquiridas pela empresa-mãe, tendo esta vendido 20% dessas aquisições por 3000. A empresa-mãe não fez aquisições de existências fora do grupo;

d) No ano N+1, a empresa-mãe vende o remanescente das suas existências por 10000. A filial não realizou operações neste ano.

(Aprovada em conselho-geral da Comissão de Normalização Contabilística em 06-05-1992).