



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

CONTABILIDADE FINANCEIRA AVANÇADA

CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

Contabilidade - 2º Ano

1

CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS



Técnica de natureza contabilística que tem por finalidade elaborar as demonstrações económicas e financeiras de um grupo de sociedades, como se de uma única entidade (empresa) se tratasse.



Obtém-se um só conjunto de demonstrações financeiras

2

OBJECTIVO

A consolidação de contas emerge da figura do **grupo de entidades**;

Tem como objectivo fornecer informação económica e financeira de um conjunto de empresas como se tratasse de uma única entidade.

Nesse sentido, as contas do grupo apenas deverão reflectir os resultados das suas transacções com o exterior, o que conduz à eliminação das operações intra-grupo.

3

~~A informação consolidada deve proporcionar:~~

- uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira do grupo;
- o conhecimento da evolução do grupo ao longo dos anos;
- a análise da rentabilidade dos capitais aplicados e o resultado das operações;
- informação interna que facilite a gestão das sociedades do grupo;
- informação tenha em conta a contribuição de cada um dos seus elementos.

4

VANTAGENS DAS CONTAS CONSOLIDADAS

- Permitem uma visão completa da situação económico-financeira do grupo;
- Instrumento de gestão – melhor aplicação de recursos financeiros;
- Contribui para a normalização contabilística através da uniformização de critérios e processos;
- A consolidação pode ser utilizada fiscalmente para efeitos de tributação a nível de grupo, sob certas condições definidas no CIRC.

5

LIMITES DA CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

- ❑ Diluição das características individuais das empresas;
- ❑ Os diferentes critérios valorimétricos ou de classificação contabilística utilizados pelas várias empresas do grupo podem distorcer os valores consolidados;
- ❑ Não discriminação das filiais lucrativas das não lucrativas

6

OBRIGAÇÃO LEGAL

Emana do **DL 158/2009**, de 13 de Julho.

Os **art.ºs 508.º-A a F do CSC**, estabelecem a obrigação de consolidação de contas, a sua apreciação, fiscalização e depósito

A alínea n) do art.º 3.º do CRC determina a obrigação de registo da “prestação de contas das sociedades anónimas e sociedades em comandita por acções, bem como sociedades por quotas e em nome colectivo, quando houver lugar a depósito, e de contas consolidadas de sociedades obrigadas a prestá-las”

7

O registo da prestação de contas consolidadas é feito com a transmissão electrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos a informação constante dos seguintes documentos:

- a) Acta da deliberação de aprovação das contas consolidadas do exercício, de onde conste o montante dos resultados consolidados;
- b) Balanço consolidado, demonstração consolidada dos resultados e anexo;
- c) Certificação legal das contas consolidadas;
- d) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista. (n.º 2 do art.º 42.º do CRC).

8

A sociedade deve disponibilizar aos interessados, sem encargos, no respectivo sítio da *Internet*, quando exista, e na sua sede cópia integral dos seguintes documentos:

- a) Relatório consolidado de gestão;
- b) Certificação legal das contas consolidadas;
- c) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista (n.º 2 do art.º 508.º-E CSC).

9

PRINCIPAIS ETAPAS DE CONSOLIDAÇÃO

- Definição do perímetro de consolidação,
- Escolha dos métodos de consolidação;
- Obtenção das demonstrações financeiras individuais;
- Conversão das DF para a moeda de relato da empresa mãe;
- Harmonização das políticas contabilísticas;
- Agregação das DF individuais;
- Operações de consolidação.

10

GRUPO

Para que um conjunto de empresas seja considerado um grupo deverão:

- Ser entidades juridicamente autónomas;
- Depender de um centro de decisão.

Tipos de dependência:

- Financeira – detenção da maioria de direitos de voto;
- Directiva – poder de designar a maioria dos membros da administração, gerência ou fiscalização;
- Contratual – acordos com a sociedade ou com alguns dos seus accionistas/sócios;
- Económica – situação de quase monopólio das actividades pelo grupo.

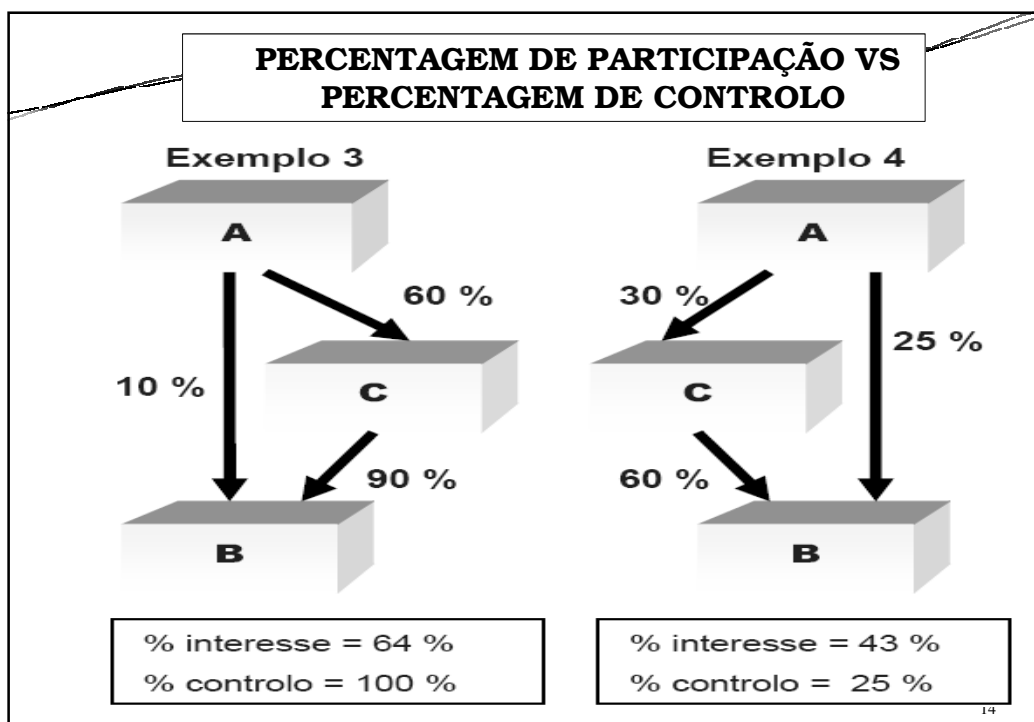
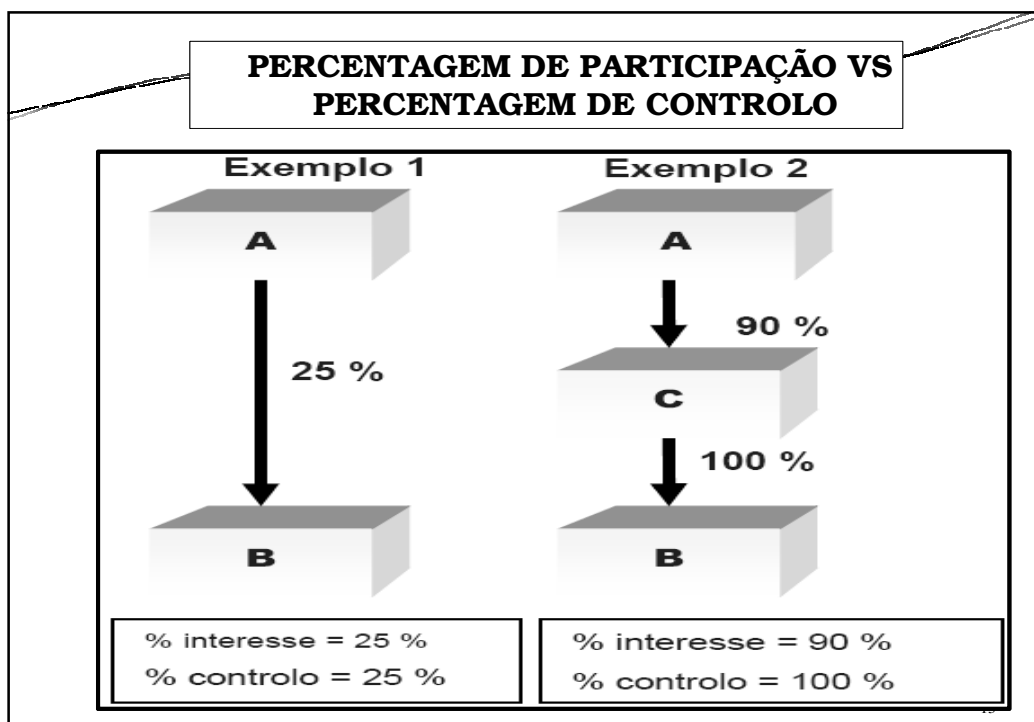
11

PERCENTAGEM DE PARTICIPAÇÃO VS PERCENTAGEM DE CONTROLO

Percentagem de Participação (de Interesse ou Financeira) – fracção do capital, ou da quota parte do património, detida, directa ou indirectamente, na sociedade dependente; determina-se pelo produto das percentagens de capital detido pelas sociedades que constituem a cadeia de controlo até à sociedade considerada.

Percentagem de Controlo – grau de dependência das sociedades participadas relativamente à participante. É representada pela percentagem de direitos de voto da empresa participada que a participante consegue controlar, em consequência das suas participações quer directas, quer indirectas. Determina-se pela soma das percentagens do capital detido pela empresa-mãe e pelas empresas subsidiárias, quebrando-se a cadeia de controlo quando perante uma posição minoritária.

12



TIPOS DE GRUPO

Grupos verticais (ou de subordinação) - são constituídos por uma empresa dominante (empresa-mãe) e todas as suas empresas dependentes (influência dominante), colocadas sob a sua direcção (única).

Grupos horizontais (ou paritários) - são constituídos por empresas não vinculadas como dependentes por relações de domínio (empresas irmãs), mas que têm uma direcção única, por os seus órgãos sociais serem compostos maioritariamente pelas mesmas pessoas ou por força de contrato ou cláusulas contratuais.

15

NCRF - DEFINIÇÕES

EMPRESA-MÃE – é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias;

SUBSIDIÁRIA: é uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe) (NCRF 15, §4; NCRF 13, §4);

ASSOCIADA: é uma entidade (aqui se incluindo as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto (NCRF 13, §4).

16

NCRF - DEFINIÇÕES

GRUPO – é constituído por uma empresa -mãe e todas as suas subsidiárias.

INTERESSE MINORITÁRIO – é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS – são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

17

NCRF - DEFINIÇÕES

CONTROLO: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma (NCRF 15, §4; NCRF 13, §4);

INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA: é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo (NCRF 13, §4);

CONTROLO CONJUNTO: é a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores) (NCRF 13, §4);

18

NCRF - DEFINIÇÕES

**INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA
NCRF 13**

§19 – Se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20% ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20% do poder de voto na investida, presume-se que não tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. A existência de outro investidor, que detenha uma participação maioritária ou substancial, não impede necessariamente que se exerça influência significativa.

19

NCRF - DEFINIÇÕES

**INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA
NCRF 13**

§20 – A existência de influência significativa por parte de um investidor é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- a) representação no órgão de direcção ou órgão de gestão equivalente da investida;
- b) participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- c) transacções materiais entre o investidor e a investida;
- d) intercambio de pessoal de gestão; ou
- e) fornecimento de informação técnica essencial.

20

NCRF - DEFINIÇÕES**INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA
NCRF 13**

§21 – Ao avaliar se uma entidade tem influência significativa, deverá ser tida em conta a existência e o efeito de potenciais direitos de voto.

§22 – Uma entidade perde influência significativa sobre uma investida quando perde o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada passa a estar sujeita ao controlo de um governo, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

21

TRABALHOS E OPERAÇÕES DE CONSOLIDAÇÃO**TRABALHOS PREPARATÓRIOS**

- Elaboração do organigrama de grupo;
- Harmonização contabilística;
- Preparação do Manual de Consolidação;
- Criação de um grupo de trabalho;
- Preparação da contabilidade do grupo.

22

PERÍMETRO DE CONSOLIDAÇÃO

- Entende-se por **perímetro de consolidação** a definição do conjunto de empresas cujas contas vão ser objecto de consolidação
- O conjunto das empresas abrangidas pela consolidação compreende:
 - Filiais e subsidiárias – empresas onde a sociedade-mãe detém o controlo;
 - Empresas multi-grupo (*joint venture*) – empresas onde é exercido um controlo conjunto com outro(s) grupo(s);
 - Associadas – empresas onde a sociedade-mãe exerce uma influência significativa.

23

OPERAÇÕES DE PRÉ-CONSOLIDAÇÃO

Ajustamentos e Regularizações - Geralmente dizem respeito à eventual conciliação dos saldos das contas relativas a operações realizadas entre as empresas do grupo, ao custo do activo fixo (incluindo o adquirido em regime de leasing), às amortizações/depreciações, aos inventários (incluindo os produtos em curso), às provisões e perdas por imparidade e aos diferimentos.

Conversão Cambial - Quando o perímetro de consolidação englobar uma ou mais empresas cujas demonstrações financeiras estejam expressas em unidades monetárias diferentes da sociedade-mãe e das restantes empresas, verifica-se a necessidade de converter os valores para a moeda em que vão ser apresentadas as contas consolidadas (conforme NCRF 23).

24

OPERAÇÕES DE PRÉ-CONSOLIDAÇÃO

CONVERSÃO CAMBIAL

NCFR 23 – EFEITOS DE ALTERAÇÕES NAS TAXAS DE CÂMBIO

§38 – Os resultados e posição financeira de uma entidade (...) devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

- a) activos e passivos de cada balanço apresentado (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;
- b) os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio nas datas das transacções; e
- c) todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como componente separado de capital próprio.

§ 39 – por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transacções, por ex., uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

25

OPERAÇÕES DE PRÉ-CONSOLIDAÇÃO

CONVERSÃO CAMBIAL

NCFR 23 – EFEITOS DE ALTERAÇÕES NAS TAXAS DE CÂMBIO

§ 40 – As diferenças de câmbio referidas no §38 (c) resultam:

- a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho. Essas diferenças de câmbio derivam tanto dos itens de rendimentos e de gastos reconhecidos nos resultados como daqueles reconhecidos directamente no capital próprio;
- b) de transposição dos activos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das unidades operacionais.

Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses minoritários são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses minoritários no balanço consolidado.

26

DATA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS A CONSOLIDAR

Data a que se devem reportar as DF consolidadas:

- As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas a partir da mesma data de relato. Quando as datas de relato da empresa-mãe e de uma subsidiária forem diferentes, a subsidiária prepara, para finalidades de consolidação, demonstrações financeiras adicionais a partir da mesma data que a das demonstrações financeiras da empresa-mãe a não ser que isso se torne impraticável (§ 16 da NCRF 15).

27

DATA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS A CONSOLIDAR

Quando as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação de DF consolidadas forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato da empresa-mãe, devem ser feitos ajustamentos que tenham em consideração os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das DF da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da subsidiária e a data de relato da empresa-mãe não deve exceder os três meses (§ 17 da NCRF 15).

28

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO

Método de Consolidação Integral – Consiste na integração, no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante, dos respectivos elementos 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 - Consiste na integração, no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante, da fracção que proporcionalmente lhes corresponde nos elementos dos balanços e das demonstrações dos resultados das empresas consolidadas.

Método da Equivalência Patrimonial – Consiste no ajustamento, 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.

29

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO

Geralmente, aplica-se:

- ◆ o Método de Consolidação Integral às sociedades sobre as quais a empresa mãe exerce controlo exclusivo,
- ◆ o Método da Consolidação Proporcional àquelas sociedades sobre as quais a sociedade mãe exerce controlo conjunto e
- ◆ o Método da Equivalência Patrimonial às sociedades sobre as quais a sociedade mãe exerça influência significativa.

30

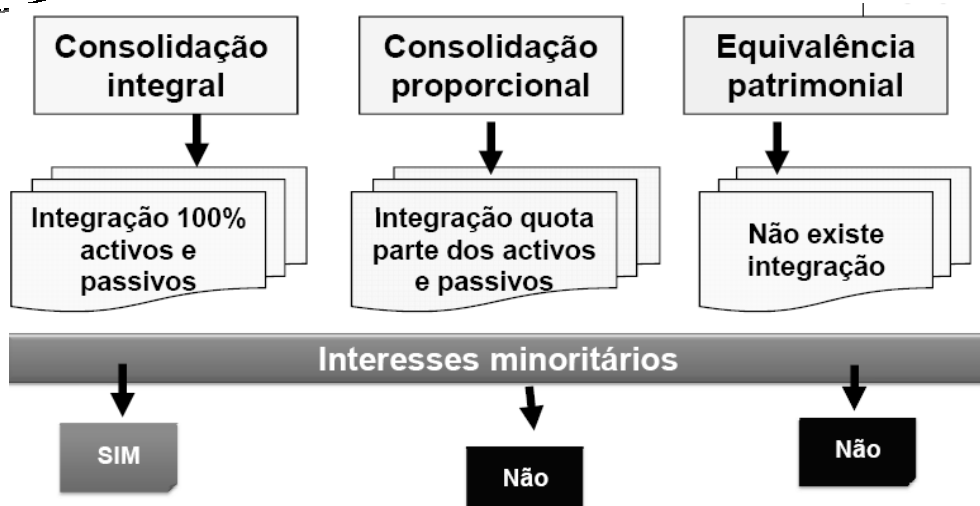
MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO

O MEP não é propriamente um método de consolidação mas sim de valorização dos investimentos financeiros de longo prazo. É de utilização obrigatória nas contas individuais, nos termos já estudados, e nas demonstrações consolidadas, 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.

O MEP é também recomendado para valorizar a participação nas empresas subsidiárias excluídas por razões de materialidade, diferenças de actividade ou outras.

31

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO



Fonte: Silva, Eduardo Sá; Normas Internacionais de contabilidade - da teoria à prática; Vida Económica; 2004

32

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO

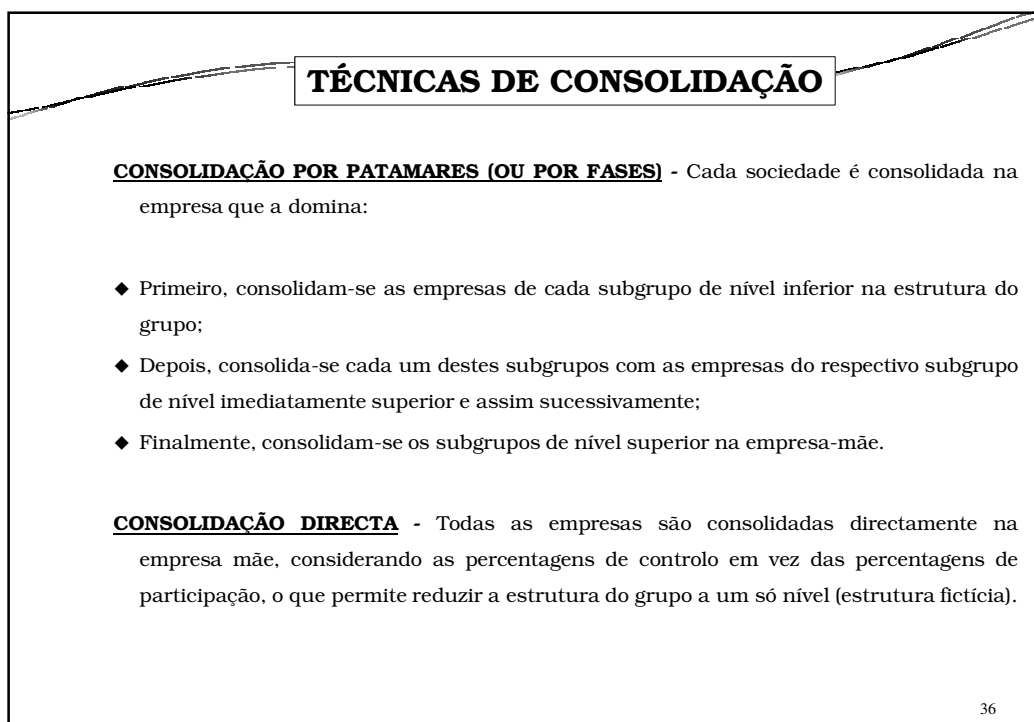
Método	Balanco Consolidado
Consolidação Integral	Ao total do balanço da entidade-mãe soma-se o balanço da sociedade integrada globalmente, realizando-se de seguida as restantes operações de consolidação, evidenciando os direitos de terceiros em interesses minoritários.
Consolidação Proporcional	Ao total do balanço da entidade-mãe soma-se a fracção que lhe corresponde no balanço da sociedade integrada proporcionalmente, realizando-se de seguida as restantes operações de consolidação.
Método da Equivalência Patrimonial	As participações financeiras do balanço da sociedade-mãe são ajustadas pelo valor que proporcionalmente lhes corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

33

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO

Método	Demonstração dos Resultados Consolidada
Consolidação Integral	Aos gastos e rendimentos da sociedade-mãe soma-se a totalidade dos gastos e rendimentos da sociedade integrada globalmente, realizando-se de seguida as restantes operações de consolidação.
Consolidação Proporcional	Aos gastos e rendimentos da sociedade-mãe soma-se a fracção que lhe corresponde dos gastos e rendimentos da sociedade integrada proporcionalmente, realizando-se de seguida as restantes operações de consolidação.
Método da Equivalência Patrimonial	Apresenta apenas os gastos e rendimentos da sociedade-mãe. Ao resultado junta-se a fracção que cabe à sociedade-mãe no resultado da participada.

34



TÉCNICAS DE CONSOLIDAÇÃO

CONSOLIDAÇÃO POR PATAMARES (OU POR FASES)

VANTAGENS

- ♦ Permite uma segmentação da informação económico-financeira por subgrupos, o que melhora o conhecimento do grupo;
- ♦ Permite a descentralização dos trabalhos de consolidação, o que poderá traduzir-se numa maior eficácia e numa menor margem de erro das informações produzidas;
- ♦ Apresenta-se com maior aderência à verdadeira realidade do grupo, levando à definição de um perímetro mais adequado.

DESVANTAGENS

- ♦ Maior custo do processo de consolidação;
- ♦ Atraso mais acentuado na elaboração das DFs consolidadas

37

TÉCNICAS DE CONSOLIDAÇÃO

CONSOLIDAÇÃO DIRECTA

VANTAGENS

- ♦ Permite uma consolidação mais rápida e a menor custo.

DESVANTAGENS

- ♦ Falta de informação segmentada (por subgrupos);
- ♦ Maior distanciamento à verdadeira realidade do grupo;
- ♦ A consolidação de filiais que se encontram muito distanciadas da empresa-mãe poderá originar um menor rigor das contas consolidadas, sendo os erros e falhas mais difíceis de controlar devido ao centralismo que esta técnica obriga.

38

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados (por naturezas/por funções);
- Demonstração de alterações nos capitais próprios;
- Demonstração de Fluxos de Caixa;
- Anexo.

CSC – artigos 508.º A a 508.º F:

- Relatório Consolidado de Gestão;
- Relatório do conselho de fiscalização, quando exista;
- Certificação Legal das contas consolidadas.

39

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS MÉTODO INTEGRAL

1. Acumulação dos saldos de balanço e de Demonstração de Resultados - NCRF 15, §12 (primeira parte);
2. Eliminação da participação financeira
 - 2.1. Eliminação do valor de aquisição e da fracção dos capitais próprios à data de aquisição - NCRF 15, §12 a);
Data a que se deve reportar – NCRF 14, §19
 - 2.2. Reconhecimento da Diferença de Avaliação - NCRF 14, §23;
 - 2.3. Evidenciação da Diferença de Consolidação - NCRF 14, §32 e 36 (por remissão da NCRF 15, § 12 a);
Tratamento contabilístico da Diferença de consolidação – NCRF 14, §32 a36.
Nota: reconhecimento da eventual perda por imparidade

40

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS MÉTODO INTEGRAL

3. Reconhecimento dos Interesses Minoritários –NCRF 15, §12, c);

Apresentação dos interesses Minoritários:

apresentados como uma rubrica do capital próprio, mas separado do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe (NCRF 15, §23)

Determinação do valor dos Interesses Minoritários (NCRF 15, §12 c),
que remete para a NCRF 14:

Conceito de Interesses Minoritários: NCRF 14 §9 (definições)

A parte minoritária nos activos líquidos à data de aquisição deverá ser mensurada pelo JV – NCRF 14 §24.

41

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS MÉTODO INTEGRAL

3. Reconhecimento dos Interesses Minoritários –NCRF 15, §12, c);

Nota: o reconhecimento do valor afecto a Interesses Minoritários pode ser efectuado em dois movimentos:

- primeiro, imputa-se, em simultâneo com o lançamento contabilístico de eliminação da participação financeira, a parte correspondente a Interesses Minoritários sobre os valores dos capitais próprios da participada à data de aquisição (NCRF 15, §12,c) i));

- depois, imputa-se a parte correspondente a Interesses Minoritários nas variações ocorridas nos valores das rubricas de capitais próprios da participada, entre a data de aquisição e a data a que se reportam as DFs consolidadas (31 de Dezembro) (NCRF 15, §12, c) ii)).

42

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS MÉTODO INTEGRAL

- 4 . Repartição do RL da participada pelo grupo e pelos Interesses minoritários –NCRF 15, §13 b) e §24 e 25.

SNC – apresentados separadamente (NCRF 15, §23)

- 5 . Eliminação das operações entre empresas do grupo –NCRF 15, §15 e 16

Dívidas internas

Operações recíprocas

Operações não recíprocas

43

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO - COMPARATIVO

Balanço	M	F
Participação de M em F	4.800	
Outros Activos	27.200	24.000
Total	32.000	24.000
Capital e Reservas	20.000	8.000
Resultado do Período	2.000	4.000
Passivos Diversos	10.000	12.000
Total	32.000	24.000

Demonstração dos Resultados	M	F
Rendimentos Diversos	6.800	16.000
Gastos Diversos	4.800	12.000
Resultado do Período	2.000	4.000

44

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO - COMPARATIVO

Balanço	Consolidado				
	M	F	Participação de 75% (Método Integral)	Participação de 50% (Mét. Proporcional)	Participação de 25% (MEP)
Participação de M em F	4.800		0	0	3.000
Goodwill				800	
Outros Activos	27.200	24.000	51.200	39.200	27.200
Total	32.000	24.000	51.200	40.000	30.200
Capital e Reservas	20.000	8.000	20.000	20.000	20.000
Ajustamentos em Activos Financeiros					-2.800
Resultado do Período	2.000	4.000	6.200	4.000	3.000
Interesses Minoritários			3.000		
Passivos Diversos	10.000	12.000	22.000	16.000	10.000
Total	32.000	24.000	51.200	40.000	30.200

45

MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO - COMPARATIVO

Demonstração dos Resultados	Consolidado				
	M	F	Participação de 75% (Método Integral)	Participação de 50% (Mét. Proporcional)	Participação de 25% (MEP)
Lucros da Participada (MEP)					1.000
Rendimentos Diversos	6.800	16.000	24.000	14.800	6.800
Gastos Diversos	4.800	12.000	16.800	10.800	4.800
Resultado do Período	2.000	4.000			
Interesses Minoritários			1.000		
Resultado Consolidado			6.200	4.000	3.000

46