

Consolidação de Contas

Consolidação de Contas

Definição

A Consolidação de Contas consiste em elaborar a nível de grupo demonstrações financeiras idênticas às elaboradas pelas empresas individualmente.



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.

Consolidação de Contas

Perspectiva Contabilística

SNC – DL 158/2009, de 13 de Julho

Artigo 6.º - Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas

1 – Qualquer empresa mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais:

- a) Independentemente da titularidade do capital, se verifique que, em alternativa:
 - i) Possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo;
 - ii) Exerça a gestão como se as duas constituíssem uma única entidade;

Consolidação de Contas

Perspectiva Contabilística

SNC – DL 158/2009, de 13 de Julho

- b) Sendo titular de capital, quando ocorra uma das seguintes situações:
 - i) Tenha a maioria dos direitos de voto, excepto se for demonstrado que esses direitos não conferem controlo;
 - ii) Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade;
 - iii) Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma cláusula do contrato social desta;
 - iv) Detenha pelo menos 20% dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade, 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;
 - v) Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma

Consolidação de Contas

Perspectiva Contabilística

SNC – DL 158/2009, de 13 de Julho

Dispensa de elaboração de contas consolidadas (art. 7.º)

A empresa-mãe fica dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas em dois casos: quando se trate de um grupo de pequena dimensão e quando ela corresponda a um subgrupo.

Exclusões de consolidação (art. 8.º)

Podem ser excluídas da consolidação as seguintes empresas:

- Empresas que apresentem um interesse insignificativo;
- Uma empresa pode também ser excluída da consolidação sempre que:
 - restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa;
 - as partes de capital desta empresa sejam detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior.

Consolidação de Contas

Consolidação de Contas

Objectivo / Utilidade

As contas consolidadas devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, bem como dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.

A informação consolidada possibilita:

- Uma visão mais completa da situação económico-financeira do grupo;
- Um bom conhecimento do grupo e que tenha em conta a contribuição de cada um dos seus elementos;
- O conhecimento da evolução do grupo ao longo dos anos;



É um instrumento de gestão – melhor aplicação dos recursos financeiros;

Consolidação de Contas

Consolidação de Contas

Limitações

- ☐ 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
- ☐ Difícilmente se prestam a comparações entre grupos, na medida em cada grupo apresenta características e actividades próprias;

Consolidação de Contas

Principais Etapas 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

Consolidação de Contas

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 reavaliações, 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).

Consolidação de Contas

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.

Consolidação de Contas

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 – empresas onde é exercido um controlo conjunto com outro(s) grupo(s);
- Associadas – empresas onde a sociedade-mãe exerce uma influência significativa.

Consolidação de Contas

Data das Contas a Consolidar

- Uma das questões prévias no processo de consolidação é a definição da data a que se devem reportar as demonstrações financeiras consolidadas, quando uma ou mais empresas do perímetro de consolidação estão subordinadas a prazos diferentes dos da sociedade consolidante.
- 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).

Consolidação de Contas

Data das Contas 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).

Consolidação de Contas

Consolidação de Contas

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.

Consolidação de Contas

Consolidação de Contas

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.

Consolidação de Contas

Métodos de Consolidação



Consolidação de Contas

Consolidação de Contas

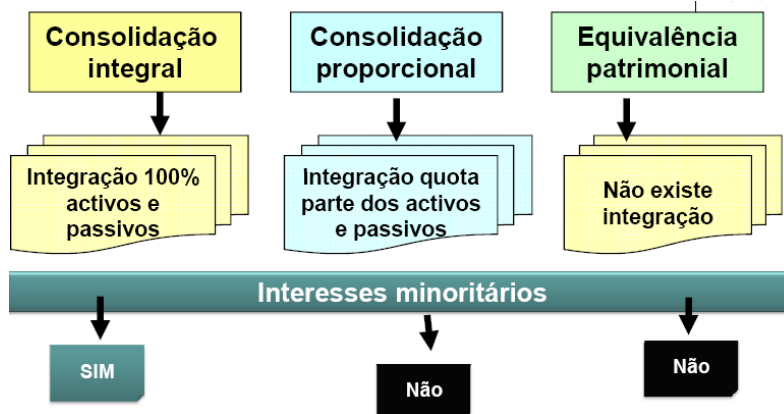
Métodos de Consolidação

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.

Consolidação de Contas

Métodos de Consolidação



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

Consolidação de Contas

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.

Consolidação de Contas

Métodos de Consolidação	
Método	Balanço 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.

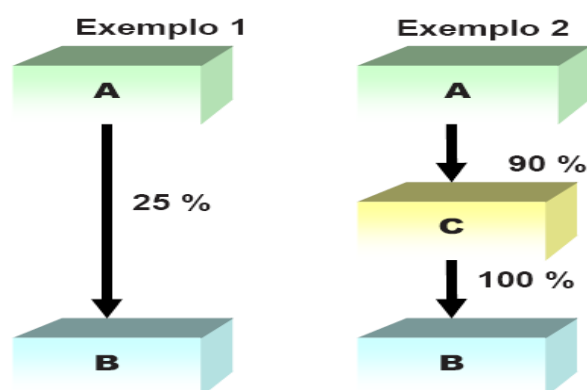
Consolidação de Contas

Percentagem Controlo vs Percentagem Participação

- ❑ **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.

Consolidação de Contas

Percentagem Controlo vs Percentagem Participação

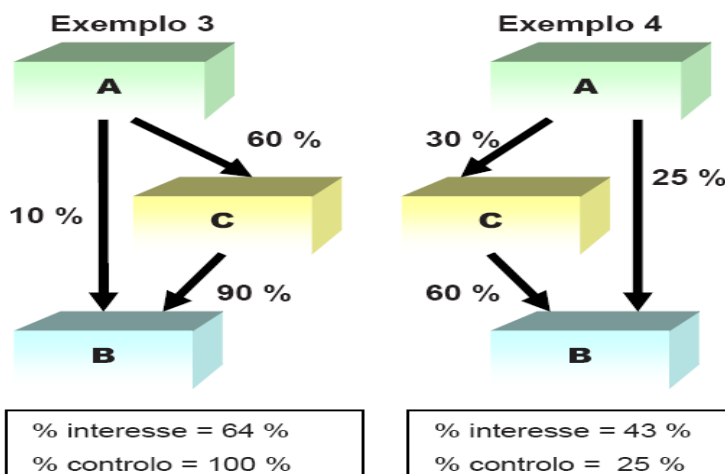


% interesse = 25 %
% controlo = 25 %

% interesse = 90 %
% controlo = 100 %

Consolidação de Contas

Percentagem Controlo vs Percentagem Participação



Consolidação de Contas

Técnicas de Consolidação

CONSOLIDAÇÃO POR PATAMARES (OU POR FASES) - Cada sociedade é consolidada na empresa que a domina:

- ☐ Primeiro, consolidam-se as empresas de cada subgrupo de nível inferior na estrutura do grupo;
- ☐ Depois, consolida-se cada um destes subgrupos com as empresas do respectivo subgrupo de nível imediatamente superior e assim sucessivamente;
- ☐ Finalmente, consolidam-se os subgrupos de nível superior na empresa-mãe.

CONSOLIDAÇÃO DIRECTA - Todas as empresas são consolidadas directamente na empresa mãe, considerando as percentagens de controlo em vez das percentagens de participação, o que permite reduzir a estrutura do grupo a um só nível (estrutura fictícia).

Consolidação de Contas

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.

Consolidação de Contas

Demonstrações Financeiras Consolidadas

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

Consolidação de Contas

Procedimentos de Consolidação

- ❑ **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
(Data a que se deve reportar – NCRF 14, §19)
 - 2.2. Eliminação da fracção dos capitais próprios à data de aquisição - NCRF 15, §12 a);
 - 2.3. Reconhecimento da Diferença de Avaliação - NCRF 14, §23;
 - 2.4. 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)

Consolidação de Contas

Procedimentos de Consolidação

- ❑ **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:
NRF 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.

Consolidação de Contas

Procedimentos de Consolidação

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)).

Consolidação de Contas

Procedimentos de Consolidação

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

Consolidação de Contas

Perspectiva Societária

Sociedades Coligadas - CSC art.º 482

São sociedades coligadas aquelas que estabeleçam uma relação entre si (aplicável a sociedades por quotas, sociedades anónimas e sociedades em comandita por acções).

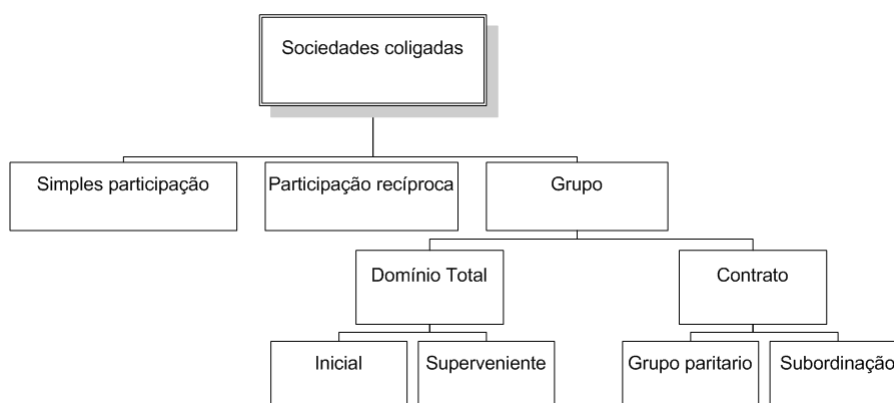
Segundo o artigo 482º do CSC, consideram-se Sociedades Coligadas:

- Sociedades em relação de simples participação;
- Sociedades em relação de participações recíprocas;
- Sociedades em relação de domínio;
- Sociedades em relação de grupo.

Consolidação de Contas

Perspectiva Societária

Sociedades Coligadas - CSC art.º 482



Consolidação de Contas

Perspectiva Societária

Consolidação de Contas - Código das Sociedades Comerciais

Apreciação Anual das Sociedades obrigadas à Consolidação de Contas

- **Art. 508º A** – Obrigação de Consolidação de Contas
(Os gerentes ou Administradores devem submeter aos órgãos competentes o relatório consolidado de gestão, as contas consolidadas do exercício e demais documentos de prestação de contas consolidadas).
- **Art. 508º-B** – Princípios Gerais sobre a elaboração das Contas Consolidadas
- **Art. 508º C** – Relatório Consolidado de Gestão

Consolidação de Contas

Perspectiva Societária

Consolidação de Contas - Código das Sociedades Comerciais

Apreciação Anual das Sociedades obrigadas à Consolidação de Contas

- **Art. 508º D**- Fiscalização das Contas Consolidadas
- **Art. 508º-E** – Prestação de Contas Consolidadas
- **Art. 508º - F** – Anexo às Contas Consolidadas

Consolidação de Contas

Perspectiva Comercial

Consolidação de Contas - Código Registo Comercial

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”.

Nos termos do art.º 42º, 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.

Consolidação de Contas

Perspectiva Fiscal

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

DL 159/2009, de 13 Julho - CIRC

Artº 69º - Âmbito e condições de aplicação

- 1- Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.
- 2 – Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, directa ou indirectamente, pelo menos **90%** do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de **50%** dos direitos de voto.

Consolidação de Contas

Perspectiva Fiscal

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

DL 159/2009, de 13 Julho - CIRC

- 3** – A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

(...) ver artigo

- 4** - Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

(...)

Consolidação de Contas

Perspectiva Fiscal

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

DL 159/2009, de 13 Julho - CIRC

Art.º 70º – Determinação do lucro tributável do grupo

- 1**- Relativamente a cada um dos períodos de tributação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Consolidação de Contas