

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos
2. Objectivos da Consolidação
3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação
4. Fases do Processo de Consolidação
5. As Operações de Consolidação

1




CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

Enquadramento Contabilístico da Consolidação de Contas

- IAS 24 - Divulgações de Partes Relacionadas.
- IAS 27 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias;
- IAS 28 - Contabilização de Investimentos em Associadas;
- IAS 31 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos;
- IFRS 3- Concentrações de Actividades Empresariais
- NCRF 13 - Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas
- NCRF 14 - Concentrações de actividades empresariais
- NCRF 15 - Investimentos em subsidiárias e consolidação

2



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos


Concentração de Empresas

- Crescimento Vertical vs Crescimento Horizontal
- Desenvolvimento Interno vs Desenvolvimento Externo

	Desenvolvimento Interno	Desenvolvimento Externo
Tipos	Sucursais Dependências Delegações	Contratos de subordinação Grupos Paritários Fusão de Sociedades Constituição de Filiais Aquisição de Participações

Adaptado de Elementos de Contabilidade Geral

3



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Grupo Económico - Conjunto de empresas em relação de dependência face a uma unidade de direcção.

O conceito de grupo está intimamente ligado ao conceito de domínio e controlo.

4

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades;

- ❖ **Uma subsidiária (filial)** é uma empresa que é controlada por uma outra empresa (conhecida como empresa-mãe);
- ❖ **Uma empresa-mãe** é uma empresa que detém uma ou mais subsidiárias
- ❖ **Um grupo** é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

5

CONTABILIDADE GERAL II






III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Requisitos necessários para ser considerado um Grupo:

- Entidades jurídicas autónomas;
- Dependência dessas entidades face a uma sociedade-mãe, que detém o:
 - poder de direito (dependência financeira - maioria de votos); ou
 - poder de facto →

6



CONTABILIDADE GERAL II






III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Poder de facto:

- Dependência directiva - designação/substituição da maioria dos membros da administração ou do órgão de fiscalização
- Dependência contratual - resulta de acordo entre empresas
- Dependência económica - resulta de situações de quase monopólio do grupo, por exemplo, por actividades de subcontratação.

7








CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Perímetro de consolidação é o conjunto de todas as empresas do grupo que vão ser englobadas na consolidação, bem como a identificação dos correspondentes métodos de consolidação.

8



CONTABILIDADE GERAL II






III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Tarefas a executar para determinar o perímetro de consolidação:

- Elaborar o organograma do grupo;
- Reconhecer a importância da empresa;
- Listar obstáculos ou restrições à consolidação; e
- Delimitar as empresas a consolidar.

9



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Organograma do grupo:

Listagem de todas as empresas que dependam, directa ou indirectamente, da empresa-mãe:

- Percentagens de interesse
- Percentagem de controlo.

10



CONTABILIDADE GERAL II


III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Percentagem de Interesse* vs Percentagem de Controlo		
Conceito	Fracção de Capital detida directa e indirectamente na sociedade dependente	Grau de dependência das sociedades participadas face às participantes
Valor	Produto das percentagens de participação nas sociedades directa e indirectamente dependentes - quota parte do património da sociedade detida que é da sociedade detentora.	Percentagem de Capital que a empresa participante controla (por participações directas ou indirectas) na empresa participada - direitos de voto.

* Percentagem de interesse = Percentagem financeira = Percentagem de participação

11



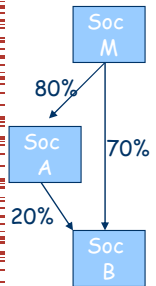
CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

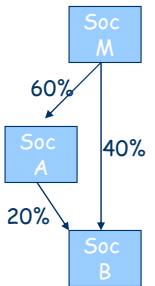
1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Percentagem de interesse vs Percentagem de Controlo

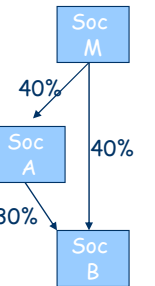
Situação 1



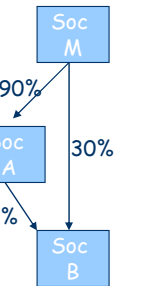
Situação 2



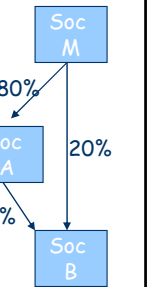
Situação 3



Situação 4




Situação 5



NOTA: Os valores indicam % de participação de uma sociedade na outra

12




CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

1. As ligações entre empresas e os grupos económicos

Perc Controlo/Int	Percentagem de Controlo			Percentagem Interesse/Participação		
	Directa	Indirecta	Total	Directa	Indirecta	Total
Situações						
Situação 1						
M sobre A	80%	0%	80%	80%	0%	80%
A sobre B	20%	0%	20%	20%	0%	20%
M sobre B	70%	20%	90%	70%	16%	86%
Situação 2						
...						

13



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

2. Objectivos da Consolidação

Consolidação de Contas - elaboração para a entidade grupo das demonstrações financeiras que são realizadas para as empresas individuais como se de uma única empresa se tratasse.


Objectivo - Proporcionar informação sobre uma entidade informativa, entendida como um grupo de empresas que não tem existência jurídica mas que corresponde a uma única realidade económica, que seja útil para a tomada de decisão por parte dos seus utilizadores.

14

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

2. Objectivos da Consolidação




Vantagens	Limitações
Dá a conhecer a situação financeira do grupo	Convenções contabilísticas
Facilita o planeamento estratégico e o controlo de empresas	Comparabilidade entre grupos
Dá resposta às necessidades de informação interna e externa	Comparabilidade da mesma empresa ao longo do tempo

15

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação




Métodos de Consolidação de Contas

- ❑ Método de Consolidação Global/Integral (line to line consolidation)
- ❑ Método de Consolidação Proporcional (proportional consolidation)
- ❑ "Método" da Equivalência Patrimonial (one line consolidation)
- ❑ "Método" do Custo (Custo de Aquisição/Histórico)

Integração Real (M. Integral e Proporcional) vs Integração Financeira (MEP)

16




CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

	Percentagem de Controlo	Tipo de Controlo	Método de consolidação
Filial ou Subsidiária	Superior a 50%	Exclusivo	Integral
Empreend. Conjunto	Entre os 20% e os 50% mas com partilha do controlo com outras empresas	Partilhado	Proporcional
Associada	Entre os 20% e os 50%	Influência significativa	Equivalência patrimonial
Outras	Inferior a 20%	-	Custo

17



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

- Método Integral**
 - Consiste na integração no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante (Empresa-Mãe) dos diferentes elementos dos balanço e demonstrações dos resultados da empresas consolidadas.
 - Os direitos de terceiros no capital e nos resultados das empresas consolidadas são reconhecidos e designados por **Interesses Minoritários**.

Activo EM (PF de 90% de F. A)	C. Próprio EM
	Passivo EM

Activo F. A	Capital Prop F. A
	Passivo F. A

Activo EM (s/ PF de 90% de F. A)	Capital Próprio EM
	Int. Minoritários
Activo F. A	Passivo M
	Passivo F. A

18

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

Interesses Minoritários

Consiste na parte de capital detido por terceiros nas empresas participadas incluídas na consolidação (método integral), como tal terá de ser reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas:

- Balanço: é a fracção dos capitais próprios incluindo o resultado líquido que corresponde às participações minoritárias;
- Demonstração de Resultados: é a parte do resultado correspondente à participação de terceiros.

Reflecte os Interesses de Terceiros à data de elaboração das DFs.

19

CONTABILIDADE GERAL II


III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

1. Método Integral - Fases

- A. Soma linha a linha 100% de todas as contas do Balanço e da Demonstração Resultados;
- B. Eliminação do valor da Participação Financeira por contrapartida dos Capitais Próprios da empresa participada
⇒ Determinar *Diferenças de Consolidação e Interesses Minoritários*
- C. Anular as dívidas activas e passivas entre as várias empresas do grupo;
- D. Anular as operações entre empresas do grupo.

20



CONTABILIDADE GERAL II


III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

Diferença de Consolidação

Consiste na diferença entre o valor de aquisição da participação financeira (pela empresa participante) e o valor contabilístico da fracção correspondente nos Capitais Próprios da participada, sem que seja possível imputar essa diferença directamente às rubricas do balanço (justo valor). Reporta à data de aquisição.

21



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

2. Método Proporcional


- ♦ Consiste na integração no Balanço e na Demonstração de Resultados da empresa consolidante da fracção que proporcionalmente lhe corresponde dos elementos dos balanços e demonstrações de resultados das empresas consolidadas;
- ♦ Não existem Interesses Minoritários mas podem existir Diferenças de Consolidação;
- ♦ Aplicar as fases da consolidação integral com as devidas adaptações;

Activo M (PF de 50% de B)	Capital Próprio M
	Passivo M

Activo B	Capital Próprio B
	Passivo B

Activo M (s/ PF de 50% de B)	Capital Próprio M
50% Activo B	Passivo M 50% Passivo B


22



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação



3. "Método" da Equivalência Patrimonial

- ♦ Não é um verdadeiro método de consolidação, embora assim esteja consagrado; é um critério de valorimetria dos Investimentos Financeiros;
- ♦ Consiste no ajustamento, no balanço da empresa consolidante (participante), do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas, pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios das participadas.


23



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação



3. "Método" da Equivalência Patrimonial

- ✓ Determinar o valor contabilístico da participação financeira (valor proporcional nos Capitais Próprios da participada);
- ✓ Contabilização da diferença entre o valor de aquisição da participação e a fracção no Capital Próprio da participada (valor contabilístico), como Diferenças de Consolidação por contrapartida de Inv. Financeiros;
- ✓ A participação no resultado líquido é rendimento/gasto do exercício por contrapartida de Inv Financeiros (caso a participação tenha sido adquirida no início do exercício);
- ✓ Eventuais alterações no CP, além dos RL, têm de ser reflectidas nos Inv. Financeiros por contrapartida de Ajustamentos em Activos Financeiros (conta de Capital Próprio)

24

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

4. "Método" do Custo

- ♦ Não se trata de um método de consolidação mas é um critério de valorimetria aplicado excepcionalmente na consolidação de contas;
- ♦ Consiste na manutenção, no balanço da empresa participante, do valor da Participação Financeira ao custo de aquisição
- ♦ Com este critério, apenas se regista além da aquisição/alienação na conta de Investimentos Financeiros, a atribuição e recebimento de dividendos.

25

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

Formas de Aplicação

- ❑ Lançamentos Contabilísticos
Débitos e Créditos no Diário/Razão para efectuar a Consolidação de Contas, de acordo com as práticas contabilísticas e o Plano de Contas
- ❑ Mapas apropriados para os trabalhos de consolidação

	Empresa Mãe	Empresa Filial	M+F	Débito	Crédito	Consolidado
Activos Intangíveis						
Activos Fixos Tangíveis						
Investimentos Financeiros						
...						

26



CONTABILIDADE GERAL II


III. A Consolidação de Contas

3. Os Métodos e Técnicas da Consolidação

Técnicas de Consolidação

Técnica	Consolidação directa	Consolidação em cascata
Forma	Todas as sociedades do grupo a consolidar são integradas directamente na sociedade-mãe	A consolidação é efectuada na empresa que participa, o que obriga a uma consolidação por degraus
Necessário	Determinação prévia de todas as percentagens de controlo e participação directa e indirecta da empresa-mãe nas sociedades participadas	Definição sequencial das percentagens de controlo e de participação
Vantagem	Rapidez Menor Custo Centralização do Controlo	Maior segmentação da informação por subgrupos => melhor conhecimento do grupo Descentralização do trabalho de consolidação (menor margem de erro)
Desvantagem	Falta de informação segmentada Perigo de menor rigor Maior dificuldade no controlo	Maior custo do processo de consolidação Morosidade

27



CONTABILIDADE GERAL II






III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação
2. Operações Pré-Consolidação - Ajustamentos
3. Operações de Consolidação - Agregação e Eliminações
4. Elaboração das Demonstrações Financeiras do Grupo

Contas Anuais Individuais
+/-
Ajustamentos de Pré-consolidação
=
Agregação das Contas Anuais Individuais
+/-
Eliminações de Consolidação
=
Contas Consolidadas

28



CONTABILIDADE GERAL II






III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação

- Definição da Data de Consolidação;
- Recolha de dados;
- Manual de Consolidação;
- Perímetro de Consolidação.

29



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação

Data de Consolidação

- Deve coincidir com a data de fecho de contas da sociedade mãe, embora seja admissível outra data caso se traduza numa melhoria da informação financeira prestada.
- Nas situações de divergência entre data de consolidação e do fecho de contas de (algumas) sociedades dependentes:
 - Contas individuais corrigidas dos factos materialmente relevantes ocorridos entre o fecho de contas e o momento da consolidação;
 - Contas à data do encerramento com menção no anexo dos factos relevantes ocorridos entre as duas datas.
A diferença entre as datas não deve exceder os três meses

30



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação

Manual de Consolidação

- ❑ Guia dos trabalhos de consolidação e como tal deverá reflectir a especificidade do grupo a consolidar;
- ❑ Elementos que deve contemplar:
 - Plano de Contas;
 - Calendário de operações de consolidação;
 - Critérios para definição do perímetro de consolidação;
 - Organigrama e métodos de consolidação a aplicar;
 - Critérios de valorimetria e outras regras contabilísticas aplicáveis no grupo;
 - Processo validação de operações intra-grupo;
 - Metodologia para eliminação das operações intra-grupo;
 - Técnica a utilizar para a consolidação (e critério de aplicação);
 - Estrutura e conteúdo do Dossier de Consolidação;
 - Estrutura e conteúdos dos documentos-síntese de informação e controlo.

31



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação

O Perímetro da Consolidação

1. Determinação das empresas que vão ser incluídas na consolidação
2. Escolha do método de Consolidação em função da Percentagem de Controlo

32



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação


1. Preparação

Empresas Dispensadas de Consolidar (DL 158/2009, art.7.º)

1. As empresas-mãe de um grupo, cujas contas acumuladas das empresas que o compõem não tenham excedido em 2 exercícios consecutivos dois dos três seguintes limites:
 - total do balanço: 7,5 milhões de euros (1,5 milhões de contos)
 - vendas líquidas e outros proveitos: 15 milhões de euros (3 milhões de contos)
 - nº médio de trabalhadores: 250
2. As empresas-mãe que sejam filial de uma empresa-mãe sediada num Estado-membro da UE, que detenha a totalidade do seu capital ou mais de 90%, desde que os restantes sócios/accionistas, quando existam, aproveem a dispensa.

Ambas as dispensas não se aplicam se uma das empresas a consolidar tenha acções ou obrigações admitidas à cotação numa bolsa de valores de um Estado-membro da UE

33



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação

Exclusões de Consolidação

- Filiais excluídas obrigatoriamente da consolidação - empresas que exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão na consolidação não proporcionaria uma imagem verdadeira e apropriada do grupo. Ex: bancos, seguradoras.
- Filiais excluídas facultativamente da consolidação
 - por não serem materialmente relevantes - pequenas empresas, cujo ajustamento das contas implica um acréscimo de custo ou dispêndio de tempo sem contrapartida material nas demonstrações financeiras consolidadas;
 - por estarem submetidas a restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão daquelas (Por exemplo, empresas em falência declarada, sujeitas a intervenção do Estado);
 - por terem sido adquiridas com o objectivo de serem vendidas.


34

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação

1. Preparação



Tipo de Controlo (Situação no perímetro de Consolidação)	Método
Controlo Exclusivo - filial incluída na consolidação	Integral
Controlo Exclusivo - filial excluída obrigatoriamente da consolidação	Equivalência Patrimonial
Controlo Exclusivo - filial excluída facultativamente da consolidação	Custo
Controlo Conjunto - empreendimento conjunto	Proporcional
Influência Significativa - empresa associada incluída na consolidação	Equivalência Patrimonial
Influência Significativa - empresa associada excluída facultativamente da consolidação	Custo
Outras Empresas	Custo


35

CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação


2. Operações Pré-Consolidação - Ajustamentos




Uniformização das Demonstrações Financeiras Individuais de cada empresa, tendo em vista a consolidação de contas. Os ajustamentos podem resultar de:

- Bases de mensuração (critérios valorimétricos);
- Políticas contabilísticas
- Omissão de transacções intra-grupo/diferença entre montantes de transacções ocorridas entre empresas do grupo;
- Conversão para moeda nacional das DFs em moeda estrangeira.

36





CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas


4. Fases do Processo de Consolidação


3. Operações de Consolidação - Agregação

Soma linha a linha 100% de todas as contas do Balanço e da Demonstração Resultados no Método de Consolidação Integral

Soma linha a linha pela percentagem de participação/financeira detida de todas as contas do Balanço e da Demonstração Resultados no Método de Consolidação Proporcional

37





CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação





3. Operações de Consolidação - Eliminações

É necessário eliminar alguns valores por forma a evitar que se dupliquem indevidamente montantes de activo, passivo e capital próprio ao agregar as demonstrações financeiras de cada uma das empresas incluídas na consolidação.

- A. Anular as Participações Financeiras;
- B. Anular as dívidas activas e passivas entre as várias empresas do grupo;
- D. Anular as operações entre empresas do grupo:

- i) operações recíprocas: operações que ao serem anuladas não afectam os resultados consolidados ex: compras e/ou vendas; serviços prestados e/ou recebidos, gastos e/ou rendimentos financeiros;
- ii) operações não recíprocas: operações que ao anularem-se, provocam variação nos resultados do conjunto consolidado (resultados não realizados), ex: vendas internas de AFT, resultados incluídos em Inventários, dividendos...

38



CONTABILIDADE GERAL II

III. A Consolidação de Contas

4. Fases do Processo de Consolidação

4. Elaboração das Demonstrações Financeiras do Grupo

- DFs idênticas às das empresas individuais com algumas especificidades
- As contas consolidadas estão sujeitas a **Certificação Legal de Contas** pelo órgão adequado - conselho fiscal ou ROC
- Elaboração e submissão aos órgãos competentes do **Relatório Consolidado de Gestão** que deve os mesmos elementos que um relatório referente a contas individuais
- As DFs, Relatório de Gestão e CLC estão sujeitas a depósito na conservatória do registo comercial, tal como as contas individuais

39