

Instruções do Banco de Portugal

Instrução n.º 71/96

ASSUNTO: Consolidação de Contas

Considerando o disposto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 36/92, de 28 de Março, o Banco de Portugal determina, para cumprimento de todas as instituições referidas no n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Decreto-Lei, o seguinte:

1. Definições

Para efeitos destas instruções dão-se aqui por transcritas as definições constantes do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 36/92, de 28 de Março e entende-se por:

- a) Participação - o conjunto de direitos no capital de uma empresa, incorporados ou não em títulos, de que resulte a criação de uma ligação duradoura com a empresa participada e se destinem a contribuir para a actividade da empresa participante;
- b) Capitais próprios - o capital realizado, os prémios de emissão, as reservas, os resultados transitados e os resultados do exercício em curso;
- c) Justo valor - a quantia pela qual um bem poderia ser negociado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance.

2. Princípio geral

O balanço consolidado e a demonstração consolidada de resultados devem apresentar, respectivamente, o património e a situação financeira e os resultados das empresas compreendidas na consolidação como se se tratasse de uma só empresa.

3. Método de consolidação integral

3.1 Sem prejuízo do disposto nos artigos 4.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 36/92, os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios das empresas filiais devem ser integralmente considerados no balanço consolidado, depois de efectuadas as seguintes eliminações:

- créditos e dívidas entre empresas incluídas na consolidação;
- activos correspondentes a ganhos resultantes de operações realizadas entre as mesmas empresas;
- provisões para crédito vencido e para outros riscos relativos às mesmas empresas.

3.2 Os proveitos e ganhos e os encargos e perdas das empresas compreendidas na consolidação devem ser integralmente considerados na demonstração consolidada de resultados, depois de eliminados os provenientes de operações efectuadas entre as mesmas empresas, incluindo os que façam parte do valor contabilístico de activos.

3.3 Os valores por que estejam registadas no activo do balanço as acções ou quotas representativas do capital das empresas filiais compreendidas na consolidação devem ser compensados pela fracção dos capitais próprios dessas empresas que o valor nominal daquelas representa.

3.4 A compensação a que se refere o ponto anterior far-se-á com base nos valores contabilísticos registados à data em que as empresas sejam incluídas pela primeira vez na consolidação.

3.5 As diferenças resultantes da operação referida nos pontos precedentes devem ser imputadas, na medida do possível, directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham um justo valor superior ou inferior ao respectivo valor contabilístico.

3.6 Da aplicação do disposto no ponto precedente, não pode resultar a transformação de uma diferença positiva num valor residual de sinal negativo.

3.7 A diferença que subsistir, depois de efectuada a imputação prevista no ponto 3.5, deve ser inscrita no balanço consolidado numa rubrica intitulada "Diferenças de consolidação".

3.8 A rubrica referida no ponto anterior, os métodos aplicados e, se forem relevantes, as modificações que se verificarem relativamente ao exercício precedente, devem ser comentados no anexo.

3.9 O disposto neste número não se aplica às acções ou quotas representativas do capital social da empresa-mãe detidas quer por ela própria quer por outra empresa incluída na consolidação, as quais devem ser consideradas no balanço consolidado como partes de capital próprias.

4. Diferenças de primeira consolidação

4.1 Se a diferença de consolidação for positiva, deve ser inscrita no activo como imobilização incorpórea e amortizada de acordo com um plano previamente estabelecido em função dos objectivos da aquisição o qual, em caso algum, poderá exceder quarenta anos.

4.2 Em alternativa ao disposto no ponto precedente, a diferença de consolidação pode ser deduzida às reservas, devendo este facto ser explicitamente evidenciado.

4.3 Se a diferença de consolidação for negativa, deverá ser inscrita no passivo podendo, todavia, ser levada à conta de resultados consolidados se a diferença corresponder:

- a) à previsão, à data da aquisição da participação, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da empresa participada ou à previsão de perdas que a mesma ocasionará e na medida em que esta previsão se tenha realizado à data de elaboração das contas consolidadas;
- b) ou, a uma mais-valia realizada.

5. Interesses minoritários

Devem ser inscritos numa rubrica intitulada "Interesses minoritários":

5.1 No balanço consolidado, os valores relativos às acções ou quotas detidas nas empresas filiais incluídas na consolidação por pessoas que não sejam as empresas na mesma compreendida.

5.2 Na demonstração consolidada de resultados, os resultados atribuíveis às acções ou quotas detidas nas empresas filiais incluídas na consolidação pelas pessoas referidas no ponto precedente.

6. Critérios de valorimetria

6.1 Os métodos e procedimentos de consolidação devem ser aplicados de uma forma consistente de um exercício para outro.

6.2 Os elementos do activo e do passivo incluídos no balanço consolidado devem ser avaliados segundo métodos uniformes e de acordo com os critérios valorimétricos previstos no Plano de Contas para o Sistema Bancário.

6.3 Quando haja empresas a incluir na consolidação que utilizem critérios de valorimetria diferentes dos referidos neste número, devem ser feitos os adequados ajustamentos, salvo se as diferenças verificadas não tiverem efeito significativo relativamente ao objectivo indicado no artigo 6.º do Decreto-Lei nº 36/92.

6.4 Os elementos do activo compreendidos na consolidação, designadamente os elementos imobilizados corpóreos, que tenham sido objecto de correcções excepcionais de valor, exclusivamente na sequência da aplicação de disposições fiscais, só podem ser considerados nas contas consolidadas sem eliminação das referidas correcções se os respectivos montantes, devidamente justificados, forem indicados no anexo.

7. Impostos diferidos

Deve ser tida em conta, no balanço consolidado e na demonstração consolidada de resultados, a diferença verificada, na altura da consolidação, entre os encargos fiscais imputáveis ao exercício e aos exercícios anteriores e os mesmos encargos, relativos a esses exercícios, já pagos ou a pagar, na medida em que seja provável que daí resulte, para uma das empresas incluídas na consolidação um encargo efectivo num futuro previsível.

8. Método da consolidação proporcional

8.1 Quando a empresa-mãe ou uma empresa filial controla em conjunto, com uma ou mais empresas não compreendidas na consolidação, uma outra empresa, nos termos indicados no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 36/92, esta deverá ser incluída nas contas consolidadas na proporção dos direitos detidos no seu capital pelas empresas incluídas na consolidação.

8.2 Quando for utilizado o método referido no ponto anterior, são aplicáveis os números 3. e 4. com as necessárias adaptações.

9. Método da equivalência patrimonial

9.1 Quando uma empresa compreendida na consolidação disponha de uma participação numa empresa associada, esta participação deve ser inscrita no balanço consolidado numa rubrica intitulada "Partes de capital em empresas associadas".

9.2 As participações relativas às empresas excluídas da consolidação nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 36/92, devem ser inscritas no balanço consolidado numa rubrica intitulada "Partes de capital em empresas filiais excluídas de consolidação".

9.3 Quando se aplicar o método referido neste número pela primeira vez, a participação deverá ser inscrita no balanço consolidado pelo montante correspondente à proporção, dos capitais próprios das empresas a que se referem os pontos anteriores, que a mesma participação representa.

9.4 A diferença entre o valor referido no ponto precedente e valor pelo qual a participação se encontra registada no balanço da empresa participante deve ser inscrita no balanço consolidado numa rubrica intitulada "diferenças de reavaliação-equivalência patrimonial", a qual, se for positiva, deverá ser amortizada no prazo de até 5 anos ou em prazo mais alargado que não exceda o de uso útil da participação, o qual em qualquer caso não poderá ultrapassar 40 anos.

9.5 Os elementos do activo ou do passivo das empresas a que os pontos precedentes se referem, quando não tiverem sido avaliados segundo os critérios estabelecidos para as operações de consolidação, podem ser avaliados de novo para efeitos do cálculo da diferença mencionada no ponto anterior.

9.6 Se tal reavaliação não tiver lugar, deve ser feita a respectiva menção no anexo.

9.7 A proporção dos resultados das empresas mencionadas nos pontos 9.1 e 9.2, atribuível às respectivas participações, deve ser inscrita na demonstração consolidada de resultados numa rubrica intitulada "Resultados em empresas associadas e em filiais excluídas da consolidação".

9.8 O valor referido no ponto 9.3 deve ser acrescido ou reduzido do montante de qualquer variação verificada no decurso do exercício da parte correspondente à fracção detida dos capitais próprios da empresa associada.

9.9 Ao mesmo valor a que se refere o ponto precedente deve ser abatido o montante dos dividendos ou lucros, correspondentes a participação, atribuídos ou postos à disposição da empresa participante.

9.10 Quando uma empresa associada elabore contas consolidadas são os capitais próprios inscritos nessas contas que devem ser tomados em consideração para efeitos das operações referidas nos pontos anteriores.

9.11 Este número não se aplica às participações em empresas associadas que não apresentem um interesse significativo tendo em vista o objectivo definido no artigo 6.º do Decreto-Lei nº 36/92.

10. Elementos expressos em moeda estrangeira

Para efeitos de consolidação de contas, os elementos dos balanços e os das contas de resultados expressos em moeda estrangeira devem ser convertidos para escudos à taxa média de câmbio à vista em vigor na data a que se reportam as contas consolidadas.

11. Data das contas consolidadas e de apuramento de diferenças

11.1 As contas consolidadas devem reportar-se à mesma data e período das contas anuais da empresa-mãe.

11.2 Se a data do fecho do balanço de uma empresa compreendida na consolidação for anterior em mais de três meses à data de fecho das contas consolidadas, esta empresa deve ser consolidada com base em contas provisórias intercalares, elaboradas com referência à data referida no ponto precedente.

11.3 Sem prejuízo do disposto no número 13., as diferenças de consolidação e de reavaliação a que se referem os números 4. e 9. devem ser determinadas na data de aquisição das participações ou, quando esta tenha sido por fases, no momento em que a empresa se tornou filial ou associada.

12. Envio ao Banco de Portugal

Até à data referida no artigo 9.º do Decreto-Lei nº 36/92, as empresas-mãe devem enviar ao Banco de Portugal as contas consolidadas e o relatório consolidado de gestão.

13. Disposição transitória

13.1 Nas primeiras contas consolidadas, elaboradas de acordo com as presentes instruções, devem ser tidos em conta para efeitos do disposto no número 3 os valores das acções e quotas registados nos respectivos balanços e a proporção dos capitais próprios que as mesmas representam reportados à data de encerramento do exercício a que aquelas contas se referem.

13.2 A disposição do ponto anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, à valorização das participações para efeitos de aplicação do método de equivalência patrimonial.

14. Estrutura das contas consolidadas

14.1 O balanço consolidado e a demonstração consolidada de resultados devem apresentar a estrutura indicada na Parte I do Anexo à presente Instrução.

14.2 Complementarmente às indicações exigidas nos nºs 6 e 7 do artigo 5.º e no nº 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei nº 36/92, e nos pontos 3.8, 6.4 e 9.6 desta Instrução, deve também ser dada resposta às questões enunciadas na Parte II do Anexo.