



**UNIVERSIDADE DE ÉVORA**

**Mestrado em Gestão**

**Especialização em Contabilidade e Auditoria**

**Relatório Estágio**

**CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NOS MUNICÍPIOS**

**ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ÉVORA**

**Joana Rosado Janeiro**

**ORIENTADORA: PROF. DR.<sup>a</sup> MARIA DO ROSÁRIO MIRA CARVALHO**

**JULHO 2011**

**UNIVERSIDADE DE ÉVORA**

**Mestrado em Gestão**

**Especialização em Contabilidade e Auditoria**

**Relatório Estágio**

**CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NOS MUNICÍPIOS**

**ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ÉVORA**

**Joana Rosado Janeiro**

**ORIENTADORA: PROF. DR.<sup>a</sup> MARIA DO ROSÁRIO MIRA CARVALHO**

*«Há homens que lutam um dia, e são bons;  
Há outros que lutam um ano, e são melhores;  
Há aqueles que lutam muitos anos e, são muito bons;  
Porém há os que lutam toda a vida. Esses são os  
imprescindíveis.»*

Bertold Brecht

## Agradecimentos

Este relatório é o resultado de mais um dos desafios, colocado a mim própria e escrevê-lo não foi das tarefas mais fáceis, apenas com muito esforço, dedicação e principalmente pelo enorme interesse nesta área foi possível realizá-lo.

No entanto, há que referir que tudo isto foi possível em grande parte pela colaboração e incentivo de algumas pessoas a quem quero expressar os meus mais sinceros agradecimentos:

Mãe, Pai, Irmã e Avós

Dr.<sup>a</sup> Maria do Carmo Dinis

Dr. José Pé-Leve

Dr.<sup>a</sup> Susana Valente

Dr.<sup>a</sup> Maria do Rosário Carvalho

Colaboradores/Funcionários da Câmara Municipal de Évora

Colegas da L.Graça, R. Carvalho & M.Borges, SROC, Lda.

Amigas/os, especialmente à amiga e colega Maria Helena Dias pela ajuda, contributo e apoio que me deu ao longo deste relatório.

Muito Obrigada a Todos.

# CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NOS MUNICÍPIOS

## ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ÉVORA

### Resumo

Consequência da necessidade do sector público, no geral, e dos municípios, em particular, apresentarem informação verdadeira e apropriada acerca da sua posição económico financeira e, tendo em conta que a maioria dos municípios detém serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local, a consolidação de contas revela-se uma técnica indispensável para a apresentação de demonstrações financeiras.

A consolidação de contas consiste num processo contabilístico que permite agregar as demonstrações financeiras de diversas empresas do mesmo grupo “empresarial” numa única entidade, como se de uma única entidade se tratasse, de forma a transmitir uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas envolvidas na consolidação. Caracteriza-se, igualmente, por ser uma forma de prestar informação útil aos utentes, facilitando a tomada de decisão e respectivo controlo.

O presente relatório teve aplicação prática no Município de Évora, no qual o processo de consolidação de contas nunca antes fora aplicado.

**Palavras-Chave:** Consolidação de Contas, Contabilidade Pública, Município de Évora, POCAL, POC Educação

## CONSOLIDATION OF ACCOUNTS IN THE MUNICIPALITIES

### STUDY OF CASE IN THE MUNICIPALITY OF ÉVORA

#### Abstract

Consequence of the need of the public sector in general and the municipalities, in particular, to make appropriate and truthful information about its economic and financial, position and taking into account that most municipalities or municipal services holds the entire share capital of the local entities in the business sector, the consolidation of accounts proves to be an indispensable technique for the presentation of financial statements.

The consolidation of accounts is an accounting process that would boost the financial statements of various companies in the same business group into a single entity, as if it were a single entity, so as to convey a true picture and appropriate financial position and results of the companies involved in the consolidation. This process is characterized also as a way to be able to provide useful information to users, facilitating decision-making and supervision.

This report has practical application in the Municipality of Évora, in which the process of consolidation of accounts has never before been applied.

**Keywords:** Consolidation of Accounts, Public Accounts, Municipality of Évora, POCAL, Education POC

## Índice

Índice de Figuras.....	VIII
Índice de Quadros .....	IX
Índice de Tabelas .....	X
Glossário de Sigla e Abreviaturas.....	XI
1. Introdução .....	1
1.1 Apresentação do problema em estudo .....	2
1.2 Objectivos do estágio.....	2
1.3 Motivações e Contributos .....	3
1.4 Metodologia.....	5
1.5 Estrutura do trabalho.....	6
2. Consolidação de Contas nos Municípios.....	7
2.1 Breve Evolução histórica da Consolidação de Contas nos Municípios.....	7
2.2 Evolução do enquadramento normativo .....	8
2.3 Objectivos, Métodos e Técnicas da Consolidação de Contas.....	17
2.4 Entraves à Consolidação de Contas na administração Local.....	29
3. Relatório das actividades no âmbito do estágio.....	34
3.1 Caracterização do Município de Évora.....	34
3.2 Elaboração das Contas Consolidadas.....	35
4. Conclusões .....	57
4.1 Centradas nos objectivos gerais e específicos .....	57
4.2 Limitações.....	57
4.3 Contributos do trabalho.....	58
4.4 Propostas de trabalhos a desenvolver no futuro.....	58
ANEXOS .....	66
Anexo 1 – Balanço consolidado .....	67
Anexo 2 – Demonstração dos resultados consolidados .....	69

## Índice de Figuras

<b>Figura N.º 1</b> – Reconhecimento ou presunção da existência de controlo.....	16
<b>Figura N.º 2</b> – Escolha dos métodos de consolidação, com base nas participações financeiras.....	25

## Índice de Quadros

<b>Quadro N.º 1</b> – Perímetro de Consolidação.....	5
<b>Quadro N.º 2</b> – Classificação segundo controlo e influência.....	25
<b>Quadro N.º3</b> – Estrutura das normas de consolidação de contas no POCAL.....	33
<b>Quadro N.º4</b> – Participações detidas pelo Município de Évora.....	35
<b>Quadro N.º5</b> – Organograma do conjunto a consolidar e do grupo municipal.....	37
<b>Quadro N.º6</b> – Composição do conjunto consolidável e métodos de consolidação a aplicar.....	38
<b>Quadro N.º7</b> – Balanço com ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios das entidades participadas.....	42
<b>Quadro N.º8</b> – Balanço com Acumulação das contas das diversas entidades do grupo..	43
<b>Quadro N.º9</b> - Balanço ajustado com eliminação das participações financeiras e reconhecimento das diferenças de consolidação.....	49
<b>Quadro N.º10</b> - Balanço Consolidado Final.....	51
<b>Quadro N.º11</b> – Demonstração de Resultados com acumulação das contas das diversas entidades do grupo.....	52
<b>Quadro N.º12</b> – Balanço Consolidado Final.....	55
<b>Quadro N.º13</b> – Demonstração dos resultados consolidados Final.....	56

## Índice de Tabelas

<b>Tabela N.º 1</b> – Comparação de normativos quanto a conceitos.....	12
<b>Tabela N.º2</b> – Comparação de normativos quanto à obrigatoriedade de consolidação de contas.....	13
<b>Tabela N.º3</b> – Comparação de normativos quanto à dispensa de consolidação.....	14
<b>Tabela N.º4</b> – Comparação de normativos quanto às exclusões na consolidação.....	15
<b>Tabela N.º 5</b> – Métodos de Consolidação .....	23

## Glossário de Sigla e Abreviaturas

ACA	Águas do Centro Alentejo
CC	Consolidação de Contas
CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
DC	Directriz Contabilística
DFC	Demonstrações Financeiras Consolidadas
DRA	Directriz de Revisão/Auditoria
EM	Empresa Municipal
HABÉVORA	Gestão Habitacional, EM
IAS	<i>International Accounting Standart</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IM	Interesse Minoritários
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LAR	Linhas Aéreas Regionais
LFL	Lei das Finanças Locais
MARÉ	Mercado Abastecedor da Região de Évora
ME	Município de Évora
MEP	Método da Equivalência Patrimonial
MIC	Método Controlo Integral
MME	Mercado Municipal de Évora
MAS	Método Simples Agregação
NCRF	Norma Contabilística de Relato Financeiro
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POC - Educação	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCISSSS	Plano Oficial de Contas das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS	Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contas Públicas

RJSEL	Regime Jurídico do sector Empresarial Local
RLE	Resultado Líquido do Exercício
ROC	Revisor Oficial de Contas
SA	Sociedade Anónima
SITEE	Sistema Integrado de Transportes e Estacionamento de Évora
SM	Serviço Municipalizado
SNC	Sistema Normativo Contabilístico
SRU	Sociedade de Reabilitação Urbana
UNESUL	Associação Universidade – Empresa do Sul

## 1. Introdução

Nos termos do Regulamento do *Ciclo de Estudos Conducente à obtenção do Grau de Mestre pela Universidade de Évora*<sup>1</sup> deve o aluno apresentar o trabalho final do 2º ciclo de estudos em Gestão – Especialização em Contabilidade e Auditoria, sendo que o mesmo será apresentado segundo a escolha efectuada entre os três tipos de trabalho propostos: Dissertação de Natureza Científica ou Trabalho de Projecto ou Relatório de Estágio, tendo sido neste caso a última opção a escolhida.

Este relatório reporta-se a todo o trabalho desenvolvido ao longo de 24 semanas de estágio, de Novembro de 2009 a Abril de 2010, realizado na empresa L. Graça, R. Carvalho & M. Borges, SROC, Lda, empresa prestadora de serviços de Auditoria Externa, sendo o Município de Évora (ME) um dos seus clientes. O estágio decorreu, na sua essência, neste cliente, tendo como objectivo o levantamento de procedimentos inerentes à apresentação de Contas Consolidadas (CC) e, posteriormente a sua implementação, decorrentes dos trabalhos necessários à prestação de contas.

Assim, após uma prévia explicação dos motivos da escolha realizada, propusemo-nos, numa primeira fase, fazer o enquadramento do tema da consolidação de contas nos municípios, descrevendo-se, sucintamente, a sua evolução sob uma perspectiva histórica e o seu enquadramento normativo, materializando-se, de seguida, aspectos associados a esta temática, particularmente: objectivos, métodos e técnicas, procedimentos a adoptar e entraves à sua concretização.

Numa segunda fase, apresentar-se-á uma possível proposta de CC a adoptar pelos municípios, seguida da componente prática desenvolvida ao longo do estágio (com dados referentes ao ano de 2009), a qual incidiu na elaboração das contas consolidadas preparadas simplesmente para efeitos internos, com a finalidade de conceder à gestão a informação financeira global do Grupo Municipal.

Por último, apresentam-se as principais conclusões do trabalho desenvolvido e uma síntese dos aspectos fundamentais relatados ao longo deste relatório de estágio.

---

<sup>1</sup> Ordem de Serviço nº17/2007

## 1.1 Apresentação do problema em estudo

Sendo que os Municípios devem apresentar informações acerca da sua posição económico financeira, o mais verdadeiras e apropriadas possível, e sendo a técnica de consolidação de contas indispensável para que a mesma informação se torne o mais fiável possível, é necessário que a mesma seja aplicada nos Municípios.

No entanto, nos Municípios, é possível identificar diversas lacunas, de entre as quais, a inexistência de um normativo específico no que concerne à temática da consolidação de contas, o que implica a aplicação das normas definidas em outros normativos, nomeadamente nas normas nacionais decorrentes do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), nas normas internacionais de contabilidade no que à consolidação de contas se refere e no Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC Educação), o que por vezes provoca dúvidas quanto aos conceitos a aplicar.

## 1.2 Objectivos do estágio

É objectivo geral deste estágio a aplicação do processo de consolidação de contas no Município de Évora, de modo a permitir a apresentação de contas consolidadas, sendo estas de carácter obrigatório e, nunca antes apresentadas.

Especificamente, pretende-se estudar a melhor forma de harmonizar os critérios contabilísticos entre Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL), POCP e POC (para exercícios até 2009) ou SNC (após 1/1/2010), de modo a possibilitar a comparabilidade das demonstrações financeiras das diversas entidades envolvidas na consolidação.

Entende-se igualmente, no sentido de ser dado atendimento ao estabelecido na Lei das Finanças Locais (LFL) e compatibilizar o aí estabelecido com o POCAL, de acordo com Correia (2007,183), que este deve ser sujeito a algumas alterações, a saber:

- Referência às contas consolidadas, no capítulo inicial (introdução);

- Inclusão, nas considerações técnicas, das peças contabilísticas da prestação de contas consolidadas;
- Divisão ou, alternativamente, criação de contas destinadas a acolher as operações com entidades do grupo;
- Determinação do grupo municipal a considerar no princípio da entidade contabilística;
- Nos critérios de valorimetria dos investimentos financeiros, referência expressa ao método do custo e ao MEP.

Procurar-se-á apresentar as propostas de regulamentação, em estudo, relativa aos municípios, dada a sua ausência no normativo POCAL, que passará pela introdução de um novo número no mesmo, no qual serão abordados, entre outros, aspectos relativos a definições, âmbito e objectivos, regras gerais e métodos de consolidação aplicados especificamente às autarquias.

### 1.3 Motivações e Contributos

A escolha do tema “*Consolidação de Contas nos Municípios – Estudo de caso no Município de Évora*”, recaiu, essencialmente, por questões de âmbito profissional, dado estar a estagiar na área de Auditoria, principalmente com Municípios. Nestes, é possível identificar diversas lacunas, de entre as quais a ausência de consolidação de contas, apesar de em muitos deles ser uma obrigatoriedade. Tal ausência é devida, essencialmente, à inexistência de um normativo específico no que concerne a esta temática. Assim, a forma de o fazer implica a aplicação de normas definidas em outros normativos, nomeadamente Plano Oficial de Contabilidade (POC) (até 2009), SNC (entrada em vigor 1/1/2010) e POC Educação.

De várias hipóteses apresentadas, este foi o tema que maior interesse suscitou, principalmente por conciliar vários factores: questões profissionais, questões pessoais, aplicação real prática e tema actual e em desenvolvimento.

Com o presente trabalho, procura-se contribuir para uma melhor forma de mensuração e divulgação da informação financeira dos Municípios em geral e do Município de Évora, neste caso particular, apresentando-se uma possível proposta a integrar no normativo contabilístico aplicado aos citados entes públicos (POCAL).

Efectivamente, a estrutura afecta ao sector financeiro não dispõe dos recursos nem das competências necessárias à Consolidação de Contas. Acresce ainda referir que o POCAL não apresenta normativos em capítulo próprio que definam os procedimentos a desenvolver acerca do tema Consolidação de Contas. Em sentido contrário por exemplo POC Educação apresenta o capítulo 12 - sob o título Normas de consolidação de contas, que aborda e define os requisitos essenciais a tal desiderato.

O objectivo primordial do sector público, principalmente dos municípios, é maximizar o bem-estar dos cidadãos e garantir um ajustado nível de provisão de bens e serviços. Sendo os municípios os principais responsáveis pela prestação de um número cada vez mais elevado de serviços públicos, devendo estes apresentar informações acerca da sua posição económico financeira o mais verdadeira e apropriada possível.

Tendo em conta que o Município de Évora detém a totalidade ou parte do capital de entidades do sector empresarial local, deve apresentar e fornecer uma imagem o mais verdadeira e apropriada da situação financeira, tendo por interesse, para além das suas contas individuais, apresentar demonstrações financeiras com base na técnica de consolidação de contas, a qual se revela indispensável para a apresentação de demonstrações financeiras que sirvam o propósito de obter informação agregada das diversas entidades, como se de uma única entidade se tratasse.

Segundo Correia (2007; 124) a técnica de consolidação de contas é: “(...) *técnica que permite elaborar demonstrações económico financeiras únicas, representativas da actividade global, da posição financeira e dos resultados de um conjunto de entidades ligadas por um vínculo de dependência ou controlo ou sujeitas a um centro de decisão comum ( direcção única), embora gozando cada uma de personalidade própria.*”

A aprovação e publicação da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro de 2007, a qual foi rectificada pela Declaração de Rectificação n.º14/2007, de 15 de Fevereiro, considera pela primeira vez a consolidação de contas nos Municípios.

## 1.4 Metodologia

A metodologia, aplicada ao longo deste trabalho de pesquisa, seguiu o processo de indução, através de observações intercalares, hipóteses e experimentações testadas, numa abordagem qualitativa.

Numa primeira fase, foi necessária a identificação das empresas (quadro n.º1) a incluir no âmbito da consolidação de contas, ou seja identificar o perímetro de consolidação para, posteriormente, obter de cada uma delas os respectivos elementos, essencialmente contabilísticos, necessários à CC. Seguindo-se a elaboração do organograma, definição dos objectivos, métodos e técnicas a utilizar, determinação da data, homogeneização da informação contabilística recolhida, agregação de dados e por fim organização da informação

### Quadro N.º 1 – Entidades a consolidar

DESIGNAÇÃO	ENTIDADE A CONSOLIDAR
MME	SIM
SITEE	SIM
ACA, S.A.	SIM
HABEVORA	SIM
Évora Viva SRU	SIM
ÉVORA REGIS	NÃO
LAR TRANSREGIONAL., S.A.	NÃO
MARE	SIM
NIA	NÃO
UNESUL	NÃO

Após a organização da informação, partiu-se para as experimentações e identificação de possíveis métodos, bem como a escolha dos mais vantajosos a aplicar. Por último, e no seguimento das fases anteriores, aplicaram-se os conhecimentos sobre a matéria em questão, de forma a obter resultados concretos e precisos, que possam ser espelhados nas contas do Município de Évora. No capítulo 3, deste relatório, encontram-se relatadas pormenorizadamente, as etapas utilizadas para identificação do perímetro de consolidação.

## 1.5 Estrutura do trabalho

Tal como já havia sido referido na introdução deste relatório, numa primeira fase irá fazer-se referência ao enquadramento da consolidação de contas nos municípios, descrevendo-se, sucintamente, a sua evolução sob uma perspectiva histórica e o seu enquadramento normativo, materializando-se, de seguida, aspectos associados a esta temática, particularmente: objectivos, métodos e técnicas, procedimentos a adoptar, demonstrações financeiras consolidadas e entraves à sua concretização.

Numa segunda fase, apresentar-se-á uma possível hipótese de CC a adoptar pelos municípios seguida de componente prática desenvolvida ao longo do estágio (com dados referentes ao ano de 2009), a qual incidirá sobre a elaboração de contas consolidadas preparadas simplesmente para efeitos internos, com a finalidade de conceder à gestão a informação financeira global do Grupo Municipal, visto que, no actual quadro contabilístico em vigor (POCAL), continuam por se estabelecer as normas de consolidação e demonstrações financeiras consolidadas a elaborar. Por último, apresentam-se as principais conclusões e benefícios do trabalho desenvolvido e uma síntese dos aspectos fundamentais relatados ao longo deste relatório.

## 2. Consolidação de Contas nos Municípios

Neste capítulo vamos realizar uma breve descrição da evolução histórica da CC nos Municípios, seguindo-se evolução do enquadramento normativo. Em fase posterior serão traçados os objectivos, métodos e técnicas de CC, finalizando com a apresentação dos entraves à CC na Administração Local.

### 2.1 Breve Evolução histórica da Consolidação de Contas nos Municípios

No contexto de um conjunto de entidades com personalidade jurídica própria, mas que possuem um vínculo de dependência ou controlo financeiro comum, a apresentação de Balanços e Demonstrações dos Resultados individuais revelou-se insuficiente para disponibilizar informação relevante a terceiros, em geral, e a *shareholders*, em particular.

Desta lacuna surgiu a consolidação de contas como técnica que possibilita a elaboração de demonstrações financeiras únicas que representem a actividade global, a posição financeira e os resultados de um conjunto de entidades como se de uma única entidade se tratasse.

Foi nos Estados Unidos da América, no início do século passado, que surgiu pela primeira vez a necessidade de tal informação e, conseqüentemente, que foram desenvolvidos esforços importantes na regulamentação e aperfeiçoamento da técnica de consolidação de contas.

No cenário europeu, primeiro no Reino Unido e posteriormente na Alemanha, e decorrente da participação de empresas americanas em empresas europeias, desenvolveu-se, a partir de meados do século XX, a consolidação de contas. Em 1977, surgiu, sobre esta matéria, a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 3.

Remontando o seu surgimento ao início do século passado, constata-se que, em Portugal, no âmbito do sector público, somente com o virar do século foram introduzidos aspectos “modernizadores” no tocante ao processo e requisitos para a consolidação de contas.

## 2.2 Evolução do enquadramento normativo

Com o intuito de assegurar a comparabilidade da informação financeira e de aproximar as legislações nacionais dos diversos Estados membros sobre a consolidação de contas - no que se refere à sua elaboração, revisão e publicação - o Conselho das Comunidades Europeias aprovou, a 13 de Junho de 1983, a 7.<sup>a</sup> Directiva (83/349/CEE). Em 1986, com a adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE), assumiu carácter obrigatório a sua transposição para o direito nacional, tendo-se a mesma concretizado pelo DL n.º 238/91, de 2 de Julho de 1991, que regulava matéria referente a empresas consolidantes bem como dispensas e exclusões da consolidação de contas.

Com o mesmo propósito de harmonização, desta vez entre o direito comunitário e as práticas contabilísticas internacionais<sup>2</sup>, sucessivas directivas vieram substituir as anteriormente publicadas. Constitui exemplo a Directiva n.º 2003/51/CE de 18 de Junho, transposta para o normativo português pelo DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro de 2005, que procedeu à alteração do DL n.º 238/91, referente à obrigatoriedade de consolidação de contas, respeitando as NIC.

Com a revogação destes normativos, constituíram um modelo normativo para consolidação de contas, a nível nacional, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e em paralelo as Directrizes Contabilísticas (DC).

Com a revogação destes normativos, encontra-se em vigor o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) amplamente suportado nas normas internacionais.

Assim neste momento, sobre a matéria da consolidação de contas deve atender-se ao disposto nas normas contabilísticas de relato financeiro 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas, 14 – Concentração de actividades empresariais e 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.

---

<sup>2</sup> Norma Internacional de Contabilidade 27

Quanto à regulamentação acerca das demonstrações financeiras consolidadas e separadas, no que concerne ainda ao sector privado, encontra-se prevista na IAS 273, a qual tem como objectivos determinar os procedimentos a adoptar na preparação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma dominante e o tratamento contabilístico de investimentos em filiais, entidades conjuntamente controladas e associadas nas demonstrações financeiras separadas.

Se por um lado, ao nível do sector privado, existiu um acompanhamento e ajustamento progressivo das normas de consolidação de contas aos normativos comunitário e internacional, por outro, no âmbito do sector público dos diferentes Estados Membros tal não se verificou, sendo um processo que se encontra, ainda, numa fase inicial.

Tal atraso encontra justificação no facto de, contrariamente ao sector privado, a normalização contabilística do sector público ainda se encontrar longe da realidade uma vez que os Estados Membros seguiram diferentes caminhos.

Em Portugal, dado que a reforma da contabilidade pública, iniciada na década de noventa, tomou em consideração o modelo vigente nas empresas (POC) que incluía as orientações dos organismos internacionais, as divergências entre o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (NICSP) encontram-se de alguma forma atenuadas, merecendo o ajustamento face ao novo normativo SNC.

No âmbito do sector público em Portugal, e embora tal como no sector privado se assuma como um instrumento importante no apoio à tomada de decisão, a consolidação de contas ainda não constitui prática corrente.

Efectivamente, não existia em Portugal qualquer alusão a este assunto até à publicação, em 2000, do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro. Posteriormente, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), também destinaram um capítulo à consolidação de contas, embora pouco desenvolvido, salientado apenas a sua necessidade. No POCP e no POCAL não se encontrava qualquer referência sobre o assunto.

---

<sup>3</sup> A IAS 27 até à reforma de 1994 era designada por IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Filiais.

No que concerne à lacuna referente à ausência acima referida do POCP, a 1 de Julho de 2010 foi publicado em Diário da República, 2ª Série – nº 126, a Portaria nº 474/2010 com a orientação 1/2010 “Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo”.

A mesma “visa estabelecer um conjunto de princípios enquadradores, que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades no sector público administrativo”<sup>4</sup>.

Actualmente, embora o artigo 46º (Consolidação de Contas) da LFL, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro de 2007, estabeleça:

*“1- Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas previstos na lei, as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do balanço e da demonstração de resultados com os respectivos anexos explicativos, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos; e*

*2- Os procedimentos contabilísticos para a consolidação dos balanços dos municípios e das empresas municipais ou intermunicipais são os definidos no POCAL.”*

A tarefa de transcrever para a realidade tais procedimentos sai dificultada pelo facto de, apesar do nº 2 do artigo acima referir que os procedimentos a adoptar para a realização da CC são os que se encontram definidos no POCAL, até à presente data ainda não se encontrarem definidos nem aprovados.

Todavia o art.º 5º da Portaria nº 474/2010, refere que os princípios e requisitos para efeitos da CC, são de aplicação obrigatória até à publicação de normas de consolidação de contas previstas nos planos sectoriais ou de norma única de consolidação de contas aplicável a todas as administrações públicas que compõem o sector público administrativo.

---

<sup>4</sup> Artigo 1º – Aprovação, DR 2ª Série – Nº 126 – 1 Julho de 2010

Sendo o enfoque do presente trabalho “A Consolidação de Contas nos Municípios”, destacam-se, no ponto três, normas de consolidação de contas a incluir no POCAL, propostas por Correia (2007,171), como forma de ultrapassar esta limitação.

As diferenças entre as disposições para cada um dos sectores, privado e público, e as diferenças entre o normativo actual e o normativo a entrar em vigor, encontram-se resumidas nas tabelas nº1 a 4.

**Tabela N.º 1 – Comparação de normativos quanto a conceitos**

Privado (D.L. nº 238/91)	Público (Portaria nº 794/2000)	Público (Portaria nº 474/2010)	Normas SNC (NCRF 15)
<p>Não se encontram previstos neste diploma.</p> <p>Algumas das definições encontram-se previstas no POC e outras nas Directrizes Contabilísticas.</p>	<p><b>Associada (filial)</b> – é uma entidade na qual o investidor (entidade-mãe) tem uma influência significativa e que não é nem uma entidade controlada, nem uma “joint venture”.</p> <p><b>Controlo</b> – é o poder de estabelecer as políticas financeiras e operacionais de outra entidade, bem como beneficiar das actividades desta.</p> <p><b>Demonstrações financeiras consolidadas</b> – são as demonstrações financeiras de uma entidade económica apresentadas como se se tratasse de uma única entidade.</p> <p><b>Entidade controlada</b> – é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade.</p> <p><b>Grupo Público (entidade económica)</b> – é o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas.</p> <p><b>Entidade - mãe</b> – é a entidade que controla uma ou mais entidades.</p> <p><b>Interesses minoritários</b> – são a parte do resultado e dos capitais próprios de uma entidade controlada atribuíveis às participações que não sejam propriedade directa ou indirecta, através de entidades controladas, da entidade mãe.</p>	<p><b>Controlo</b> – é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade, a fim de beneficiar das actividades.</p> <p><b>Demonstrações financeiras consolidadas</b> – são demonstrações financeiras de um grupo público apresentadas como se uma única entidade se tratasse.</p> <p><b>Entidade Controlada</b> – é uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade, designada por entidade mãe.</p> <p><b>Grupo Público</b> – é o conjunto constituído pela entidade mãe e pelas entidades controladas.</p> <p><b>Entidade mãe</b> – é uma entidade que tem uma ou mais entidades controladas.</p> <p><b>Interesses Minoritários</b> – é a parte do resultado e dos capitais próprios de uma entidade controlada atribuíveis às participações que não sejam detidas, directa ou indirectamente através de entidades controladas, pela entidade mãe.</p>	<p><b>Controlo</b> – 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.</p> <p><b>Demonstrações financeiras consolidadas</b> – são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.</p> <p><b>Subsidiária</b> – é uma entidade que é controlada por outra entidade (empresa-mãe).</p> <p><b>Grupo</b> – é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.</p> <p><b>Empresa-mãe</b> – é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.</p> <p><b>Interesses minoritários</b> – 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.</p>

A Portaria nº 474/2010 apresenta ainda a definição de “Influência significativa”, como sendo o poder de participar nas decisões das políticas financeiras operacionais da participada sem exercer o controlo sobre essas políticas.

**Tabela N.º2 – Comparação de normativos quanto à obrigatoriedade de consolidação de contas**

Privado (D.L. nº 238/91)	Público (Portaria nº 794/2000)	Público (Portaria nº 474/2010)	Normas SNC (NCRF 15)
<p>Qualquer empresa nacional é obrigada a consolidar contas, desde que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tenha a maioria dos direitos de voto de uma empresa;</li> <li>- tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos membros de Administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização de uma empresa e seja, simultaneamente, titular de capital dessa empresa;</li> <li>- tenha o direito de exercer uma influência dominante sobre uma empresa da qual é um dos titulares do capital, por força de um contrato celebrado;</li> <li>- seja titular do capital de uma empresa, detendo pelo menos 20% dos direitos de exercício dos seus direitos de voto;</li> <li>- seja titular do capital de uma empresa e controle, por si só, por força de um acordo com outros titulares do capital desta empresa, a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma;</li> </ul>	<p>Todas as entidades - mãe dependentes do Ministério da Educação em que se verifique alguma das situações de controlo ou o mesmo se possa presumir.</p>	<p>A entidade mãe é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as entidades por si controladas.</p>	<p>Uma empresa sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar contas consolidadas sempre que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tenha a maioria dos direitos de voto de uma empresa;</li> <li>- tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos órgãos sociais de uma empresa;</li> <li>- tenha o direito de exercer uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado;</li> <li>- detenha pelo menos 20% dos direitos de voto;</li> <li>- disponha, por si só, por força de um acordo com outros titulares do capital desta empresa, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma <b>Independentemente de ser ou não titular do capital:</b></li> <li>- possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo sobre essa empresa;</li> <li>- exerça a gestão de outra empresa como se esta e a empresa-mãe constituíssem uma única entidade.</li> </ul>

**Tabela N.º3 – Comparação de normativos quanto à dispensa de consolidação**

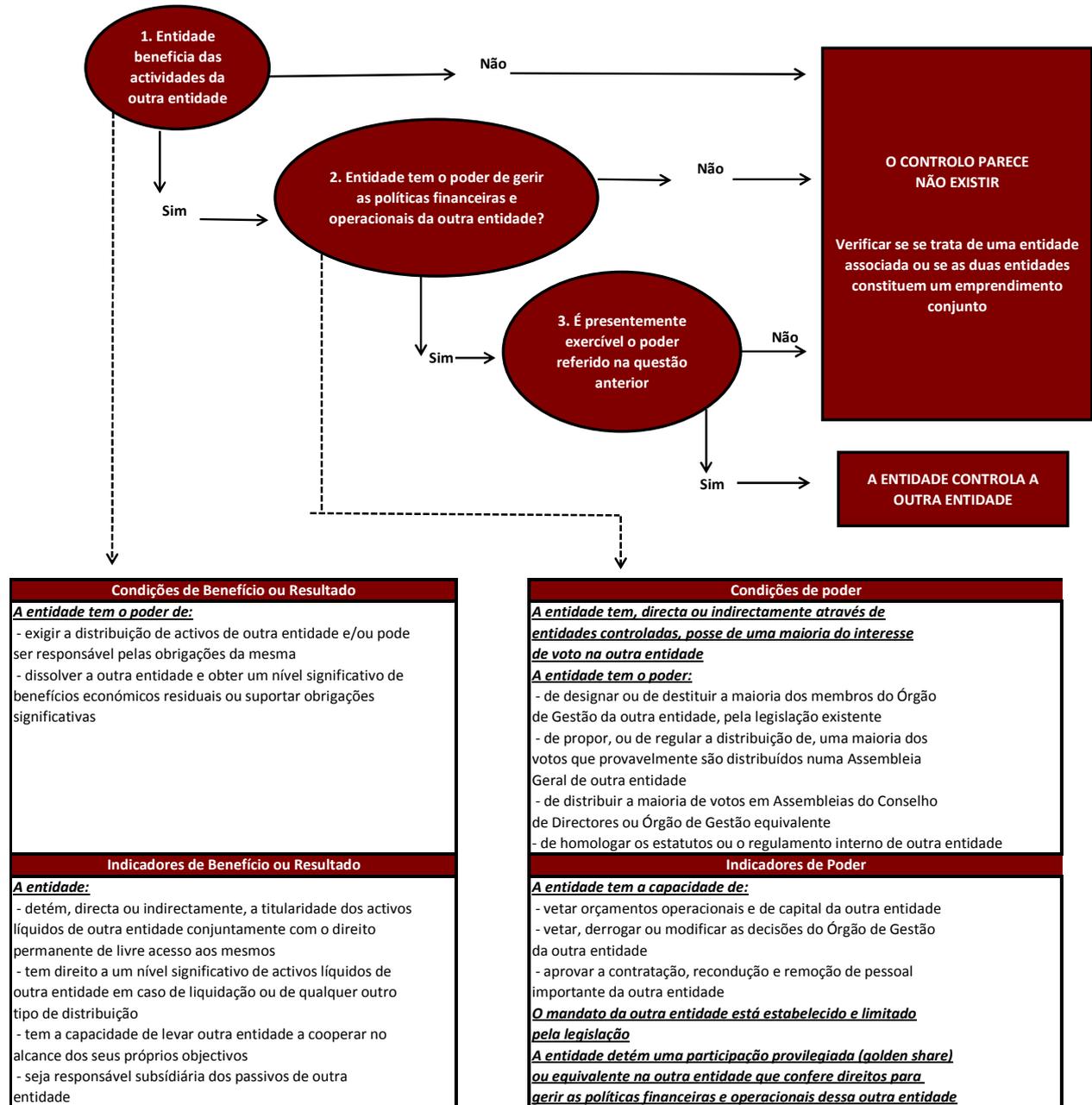
Privado (D.L. n.º 238/91)	Público (Portaria n.º 794/2000)	Público (Portaria n.º 474/2010)	Normas SNC (D.L. n.º 158/2009, art.º 7, n.º 1)
<p>- a empresa-mãe quando, na data do seu balanço, o conjunto das empresas a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:</p> <p><b>Total de balanço</b> – 7.481.968, 46 €;  <b>Vendas líquidas e outros proveitos</b> – 14.963.936,91 €;  <b>N.º de trabalhadores utilizados em média durante o exercício</b> – 250;</p> <p>- quando se tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.</p> <p>- empresa dominante dependente de outra subordinada à legislação de outro estado membro da CEE desde que detenha a totalidade do capital da dependente, ou detenha pelo menos 90% do capital da dependente e os restantes sócios/accionistas tenham aprovado a dispensa.</p> <p>- a dispensa referida não se aplica às sociedades cujos valores mobiliários tenham sido admitidos à cotação oficial de uma bolsa de valores estabelecida num Estado membro das Comunidades Europeias.</p>	<p>- a empresa-mãe quando, na data do seu balanço, o conjunto das empresas a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:</p> <p><b>Total de balanço</b> – 5 milhões de euros;  <b>Vendas líquidas e outros proveitos</b> – 10 milhões de euros;  <b>N.º de trabalhadores utilizados em média durante o exercício</b> – 250;</p> <p>- quando se tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.</p>	<p>- a empresa-mãe quando, na data do seu balanço, o conjunto das empresas a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:</p> <p><b>Total de balanço</b> – 5 milhões de euros;  <b>Vendas líquidas e outros proveitos</b> – 10 milhões de euros;  <b>N.º de trabalhadores utilizados em média durante o exercício</b> – 250;</p> <p>- quando se tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.</p>	<p>- a empresa mãe fica quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:</p> <p><b>Total de balanço</b> – 7,5 milhões de euros;  <b>Vendas líquidas e outros proveitos</b> – 15 milhões de euros;  <b>N.º de trabalhadores utilizados em média durante o exercício</b> – 250;</p> <p>- quando se tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.</p>

**Tabela N.º4 – Comparação de normativos quanto às exclusões na consolidação**

Privado (D.L. nº 238/91)	Público (Portaria nº 794/2000)	Público (Portaria nº 474/2010)	Normas SNC (NCRF 15)
<p>- Uma empresa pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o efeito. (quando duas ou mais empresas estiverem nas circunstâncias anteriormente, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação).</p> <p>- Sempre que uma ou várias empresas a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seria incompatível com o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados, tais empresas devem ser excluídas da consolidação, aplicando-se, contudo, o disposto quanto à contabilização das participações em associadas.</p> <p>- 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</p>	<p>- Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o efeito. (quando duas ou mais entidades estiverem nas circunstâncias referidas anteriormente, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação).</p> <p>- Sempre que uma ou várias entidades a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seria incompatível com o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados, tais entidades devem ser excluídas da consolidação, aplicando-se, contudo, o disposto quanto à contabilização das participações em associadas.</p>	<p>- Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o efeito. (quando duas ou mais entidades estiverem nas circunstâncias referidas anteriormente, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação).</p>	<p>- Uma empresa <b>não</b> pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o efeito.</p> <p>- uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo facto das suas actividades empresariais serem dissemelhantes das actividades das outras entidades do grupo.</p> <p>- Uma empresa <b>não</b> pode ser excluída da consolidação ainda que: Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa. Para que a exclusão ocorra o controlo tem de estar perdido.</p>

De um modo sucinto, o figura n.º 1 apresenta esquematicamente a aplicação ou não do processo de consolidação, na presença/ausência de determinados critérios:

Figura N.º 1 – Reconhecimento ou presunção da existência de controlo



Fonte: Correia (2007: 120), ponto 12.4.1 do POC-Educação e IPSAS 6

## 2.3 Objectivos, Métodos e Técnicas da Consolidação de Contas

A consolidação de contas, tal como referido anteriormente, tem como principal finalidade a apresentação de uma visão global da situação financeira e dos resultados de um conjunto de entidades, como se de uma única entidade se tratasse, a qual permitirá obter informações relevantes e, conseqüentemente, tomar decisões, dado que:

- traduz uma imagem fíável, verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das entidades envolvidas, a todos os *stakeholders*, *shareholders* e público em geral;
- acrescenta a transparência da informação pública para os cidadãos e outros;
- constitui uma ferramenta de gestão, que possibilita aos responsáveis analisar os resultados do conjunto e avaliá-los em função de diferentes critérios;
- conduz à apresentação de contas intra-entidades pertencentes ao mesmo grupo;
- contribui para a uniformização e normalização de procedimentos do conjunto de entidades envolvidas no perímetro consolidável;
- revela as diversas formas e capacidades de investimento e de financiamento do grupo;
- potencia o controlo legal e político;
- colabora na instauração de políticas e cultura de gestão do grupo; e
- potencia a comparabilidade horizontal (com outros grupos) e vertical (a evolução do próprio grupo ao longo do tempo).

A consolidação de contas no sector autárquico têm como objectivo responder a necessidades de informação, vista em duas ópticas: externa e interna.

Quanto à primeira, destaca-se o facto de a consolidação responder à necessidade de um conhecimento apropriado dos activos, passivos e capitais próprios do grupo, da determinação da situação financeira, nomeadamente o equilíbrio e ciclos financeiros, das evidências dos resultados obtidos pelo grupo, bem como, de dar a conhecer aos accionistas/sócios a rendibilidade e a capacidade de autofinanciamento, e outros elementos que lhes permitem reflectir sobre as suas participações.

Quanto à segunda, a consolidação proporciona informações internas, que facilitam a gestão das entidades do grupo, visto ser disponibilizada informação elaborada segundo os mesmos critérios e princípios, e que melhoram o conhecimento do grupo, na medida em se procede a análises particulares de cada entidade participada, mesmo que não seja englobada no perímetro de consolidação.

Na elaboração de consolidação de contas é possível realçar duas vantagens, dado esta contribuir para a normalização contabilística, através da uniformização de critérios e processos, em todas as empresas envolvidas, e em certos casos a consolidação torna o regime de tributação mais favorável para as mesmas.

No universo societário e para as entidades do sector público é possível identificar quatro métodos de consolidação de contas, os quais são determinados em função da natureza e da importância das participações:

- Método da simples agregação (MSA);
- Método de consolidação integral (MCI);
- Método de equivalência patrimonial (MEP).
- Método de consolidação proporcional (MCP);

No ponto 12.5.3 do POC – Educação e na Portaria 474/2010 é possível identificar os três primeiros métodos acima apresentados.

▪ Método da simples agregação (MSA)

Este método “consiste na soma linha por linha dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades pertencentes ao grupo público, eliminada que estejam as operações de transferência e subsídios efectuadas entre entidades”.

Segundo a Portaria 474/2010 este método aplica-se “quando na ausência de qualquer participação no capital das entidades consolidadas, se verifica um efectivo controlo administrativo, por parte da entidade consolidante”.

- Método de consolidação integral (MCI):

Este método baseia-se na “integração no balanço e na demonstração dos resultados da entidade consolidante da totalidade dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das entidades consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados para este efeito por «interesses minoritários»”.

Segundo a Portaria 474/2010 este método aplica-se “quando a entidade consolidante detém uma participação superior a 50% dos direitos de voto dos titulares do capital da entidade controlada”.

- Método de equivalência patrimonial (MEP)

Este método “consiste na substituição, no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada”.

Segundo a Portaria 474/2010 este método aplica-se quando “uma entidade pertencente ao grupo público exerça influência significativa sobre a gestão operacional e financeira de uma entidade não incluída no grupo público ou quando não seja aplicável qualquer dos métodos” acima referidos.

A título de exemplo o último método era apenas referenciado através do POC, no capítulo 13:

- Método de consolidação proporcional (MCP)

Este método “consiste na substituição no balanço e demonstração de resultados da entidade consolidante da parte que proporcionalmente lhe corresponder nos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades consolidadas”.

A Orientação nº 1/2010 não prevê a utilização do método proporcional, facto que se apresenta em sentido contrário ao recomendado pela IPSAS 8 – Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público, que no seu § 35 recomenda a utilização deste método para as entidades conjuntamente controladas. Estas, no entanto, também podem ser relatadas com base na equivalência patrimonial.

O primeiro método é aplicado a entidades que fazem parte do grupo, nas quais devem ser eliminadas operações, nomeadamente as transferências e subsídios efectuadas entre ambas.

Caracteriza-se pelos elementos do activo, do passivo e dos fundos próprios, das entidades envolvidas na consolidação, serem adicionados, na íntegra, no balanço consolidado, bem como os custos e perdas e proveitos e ganhos serem integrados na demonstração de resultados consolidada. É o método mais simples de consolidação, dado tratar-se de meras adições dos montantes incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas.

O método de consolidação integral é aplicado nos casos em que exista controlo (ou controlo exclusivo) da entidade mãe sobre a sua controlada. Caracteriza-se pelos elementos do activo e passivo das entidades envolvidas na consolidação, serem considerados, na íntegra, no balanço consolidado, bem como os custos e perdas, (gastos e perdas na actual terminologia decorrente do SNC), e proveitos e ganhos, (rendimentos e ganhos na actual terminologia decorrente do SNC), devem ser integrados na demonstração de resultados consolidada.

A adopção deste método compreende ainda que, os valores contabilísticos de participações no capital social das entidades incluídas na consolidação devem ser compensados pela proporção que representam nos capitais próprios das entidades envolvidas, existindo assim um reconhecimento de interesses minoritários. Tal compensação deve ser efectuada com base nos valores contabilísticos à data em que as entidades foram incluídas pela primeira vez na consolidação, o que irá gerar diferenças.

Segundo o POC essas diferenças devem ser tratadas consoante sejam superiores ou inferiores ao valor da fracção dos capitais:

- caso seja superior deve ser imputada no activo, no final da rubrica imobilizações incorpóreas, sendo amortizada segundo as regras estabelecidas no POC, capítulo 5.4.8 “Trespases” (*goodwill*);
- caso seja inferior deve ser imputada nos capitais/fundos próprios, acima da rubrica ajustamentos de partes de capital.

Segundo o normativo SNC, NCRF 15, essas diferenças devem ser tratadas da seguinte forma:

- no caso de ser superior deve ser imputada no activo não corrente, abaixo da rubrica Propriedades de Investimento, denominando-se a rubrica de *goodwill*; o qual segundo § 35, da mesma norma, não deve ser amortizado, mas deve sim ser testado quanto à sua imparidade anualmente ou com mais frequência, consoante as circunstâncias indicarem.
- caso seja inferior deve ser imputada nos capitais/fundos próprios, abaixo da rubrica Resultado Líquido do Período.

Veja-se que a Orientação nº 1/2000, bem como os vários Planos Sectoriais de Contabilidade Pública não fazem qualquer referência a *goodwill* e respectiva valorização e tratamento contabilístico, pelo que, em caso de eventualmente se verificarem estas situações, subsidiariamente devem ser aplicadas as normas de contabilidade nacionais.

Efectivamente nos termos do § 43, alínea a), da IPSAS 6 é referido que “*a quantia escriturada do investimento da entidade controladora em cada entidade controlada e a porção da entidade que controla no activo líquido/capital próprio de cada entidade controlada são eliminadas (as normas de contabilidade internacionais ou nacionais relevantes dão orientação sobre o tratamento de qualquer goodwill resultante)*”

O método da consolidação proporcional é utilizado em casos em que uma das entidades envolvidas na consolidação controla, conjuntamente com uma ou mais entidades não incluídas na consolidação, uma outra entidade. Neste método apenas se regista a proporção dos elementos patrimoniais propriedade/controlados (conjuntamente) da/pela entidade mãe.

Sendo desta forma contrário ao MCI, dado que neste os interesses minoritários não serão evidenciados, bem como caso existam diferenças estas apenas serão registadas na proporção da participação financeira.

O método da equivalência patrimonial aplica-se a casos onde existe controlo (ou controlo exclusivo), mas que no entanto não é possível aplicar o método de consolidação integral, pode dar-se o caso por exemplo de entidades que utilizem planos de contas diferentes, os quais não são ajustáveis à consolidação.

Na figura n.º 2 é apresentado sucintamente a escolha dos métodos de consolidação, com base nas participações financeiras.

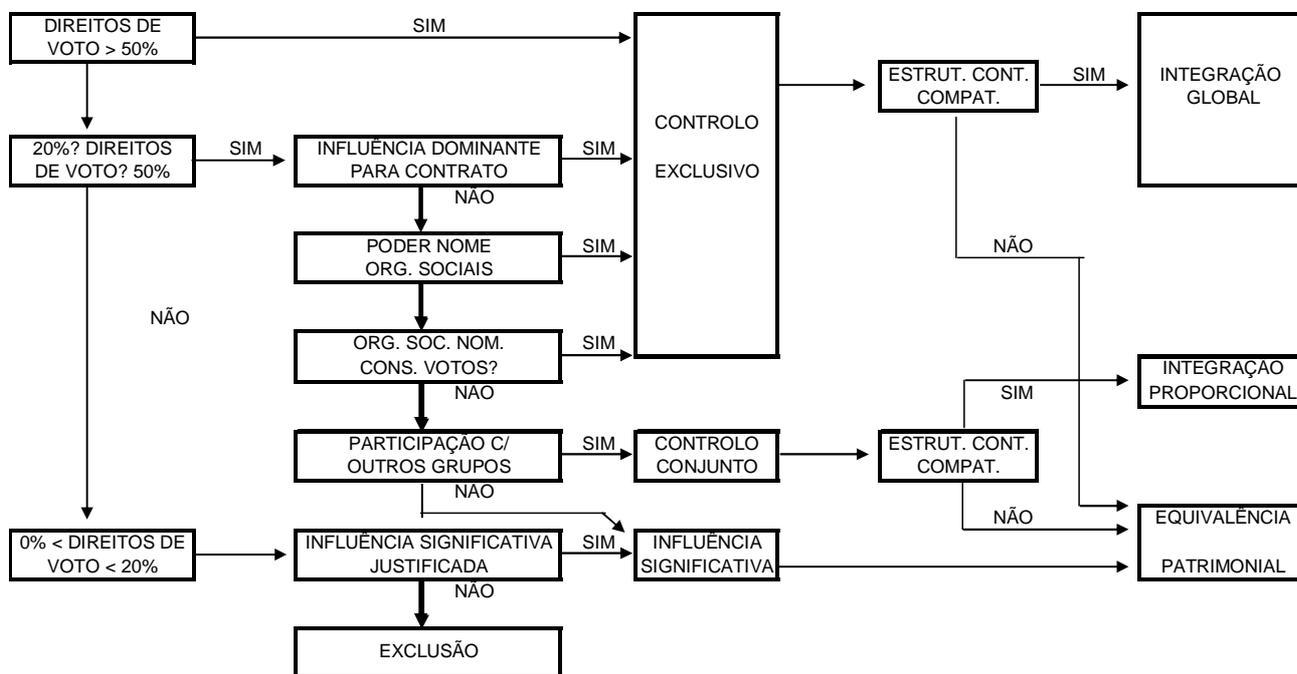
A tabela n.º 5 apresenta as principais diferenças dos métodos acima expostos, entre o Sector Privado (D.L. n.º 238/91), e o Sector Público (POC – Educação).

**Tabela N.º 5 – Métodos de Consolidação**

<b>Método de consolidação</b>	<b>Sector privado D.L. nº 238/91</b>	<b>Sector Público (POC – Educação)</b>
<b>Método de simples agregação</b>	Não Aplicável	Os elementos do activo, passivo, capitais próprios, custos e perdas e proveitos e ganhos, das entidades incluídas na consolidação, devem ser integrados, na sua totalidade no balanço e demonstração de resultados.
<b>Método da equivalência patrimonial</b>	<p>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 (associada), em que detenha uma participação, esta deve ser apresentada no balanço na rubrica “Partes de capital em empresas associadas”.</p> <p>Presume-se que uma empresa exerce influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta empresa.</p> <p>A participação será sempre contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.</p> <p>Sempre que elementos do activo ou do passivo da empresa associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, devem ser revalorizados segundo critérios usados para a consolidação.</p> <p>A proporção do resultado da empresa associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados na rubrica prevista para o efeito (“perdas/ganhos em empresas filiais e associadas”).</p>	<p>Sempre que uma entidade incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma entidade não compreendida na consolidação (entidade associada), em que detenha uma participação, esta deve ser apresentada no balanço consolidado na rubrica “partes de capital em entidades associadas”.</p> <p>Presume-se que uma entidade exerce uma influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta entidade.</p> <p>A participação será sempre contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.</p> <p>Sempre que elementos do activo ou do passivo da entidade associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, devem ser revalorizados segundo critérios usados para a consolidação.</p> <p>A proporção do resultado da entidade associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados, na rubrica prevista para o efeito.</p>

<p><b>Método de Consolidação Integral</b></p>	<p>Os elementos do activo, passivo e dos capitais próprios, custos e perdas, e os proveitos ou ganho, das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade no balanço e na demonstração de resultados consolidados.</p> <p>Os valores contabilísticos das participações no capital das empresas compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas empresas.</p> <p>As diferenças resultantes desta compensação deverão ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado.</p> <p>Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica “Diferenças de Consolidação”, no activo se for positivo e no capital próprio, se for negativo.</p> <p>Se o remanescente for positivo deve ser amortizado de acordo com as regras previstas para o “trespasse” (capítulo 5 do POC).</p>	<p>Os elementos do activo, passivo, capitais próprios, custos e perdas e dos proveitos e ganhos, das entidades incluídas na consolidação devem ser integrados, na sua totalidade no balanço e demonstração de resultados consolidada.</p> <p>Caso existam, os valores contabilísticos das participações no capital social das entidades compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas entidades.</p> <p>As diferenças resultantes desta compensação deverão, ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos valores contabilísticos.</p> <p>Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço na rubrica “Diferenças de consolidação”, no activo, se for positivo, e no capital próprio, se for negativo.</p> <p>Se o remanescente for positivo, deve ser amortizada de acordo com as regras previstas no capítulo 5 do Plano Oficial de Contabilidade para as empresas para os “Trespases”.</p> <p>Quando a diferença for negativa, não pode ser imputada à conta de resultados, salvo se a diferença corresponder à previsão, à data da aquisição, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da entidade, ou à previsão de encargos que ela ocasionará, na medida em que a referida previsão se realize.</p>
<p><b>Método de consolidação proporcional</b></p>	<p>Quando uma empresa incluída na consolidação dirigir outra empresa juntamente com uma ou mais empresas não incluídas na consolidação, essa outra empresa poderá ser incluída nas demonstrações financeiras consolidadas na proporção dos direitos no seu capital detidos pela empresa incluída na consolidação.</p> <p>Quando uma empresa for consolidada segundo o método de consolidação proporcional e for uma empresa associada, conforme definido na alínea a) do nº13.6.1 do D.L. 238/91, não lhe é aplicável o método da equivalência patrimonial.</p>	<p>Não é aplicável.</p>

Figura N.º 2 – Escolha dos métodos de consolidação, com base nas participações financeiras



Fonte: Borges (2005: 948)

No SNC Explicado, Capítulo 10 – Participações Financeiras e Consolidação de Contas, página 599, é apresentado um quadro síntese (quadro n.º2), quanto à classificação, tendo em conta o controlo e a influência relativamente às partes de capital noutras entidades:

Quadro N.º 2 – Classificação segundo controlo e influência

Controlo/ Influência	Tipo de Participação	Norma Aplicável	Mensuração	
			Contas Individuais	Contas Consolidadas
Controlo exclusivo	Subsidiária	NCRF 15	Método Equivalência Patrimonial (1)	Método Consolidação Integral
Controlo Conjunto	Empreendimento Conjunto	NCRF 13	Método Equivalência Patrimonial ou da Consolidação Proporcional	Método Consolidação Proporcional (3)
Influência Significativa	Associada	NCRF 13	Método Equivalência Patrimonial (1)	Método Equivalência Patrimonial (1)
Sem Influência Significativa	Outras	NCRF 27	Justo Valor (2)	Justo Valor (2)

(1) - Custo, se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos.

(2) - Custo se o justo valor não for fiavelmente determinado.

(3) - Excluídas da consolidação se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos

Fonte: Rodrigues (2010: 599)

Na sequência da apresentação dos métodos, apresentam-se os dois tipos de técnicas associadas à consolidação:

- consolidação directa, e
- consolidação em cascata ou por patamares.

A primeira é a mais utilizada, não só por ser a mais simples como também por tornar o processo de consolidação mais rápido, na medida em que todas as entidades envolvidas no perímetro de consolidação são consolidadas directamente na entidade mãe.

A técnica de consolidação em cascata, ou por patamares, é caracterizada por a consolidação ser realizada por patamares, isto é, as entidades de nível inferior são consolidadas com as que se encontram imediatamente acima e assim sucessivamente, até se alcançar a entidade com o nível superior. Caso o grupo detenha vários subgrupos, é necessário realizar vários processos de consolidação, o que tornará o processo mais moroso e com maior probabilidade de ocorrência de erros.

Segundo o capítulo 7, ponto 12.3.2 do POC – Educação, as demonstrações financeiras consolidadas devem contemplar:

- Balanço consolidado;
- Demonstração dos resultados consolidados por natureza;
- Anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados;
- Demonstração de fluxos de caixa consolidada (recomendável).

Importa ainda referir que a apresentação da prestação de contas consolidada, deve igualmente integrar o relatório de gestão consolidado, bem como a certificação legal de contas.

Segundo o n.º2 do art.º 47 da LFL: “ *As contas dos municípios e das associações de municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com o certificado legal das contas e o parecer sobre as contas apresentadas pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas*”.

Refere, a mesma lei que o relatório de gestão consolidado e as demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas e aprovadas pelo órgão executivo do município conjuntamente com os documentos de prestação do município, sendo à posteriori submetidas e apreciadas pelo órgão deliberativo e publicitadas.

Ao nível de auditoria, o ROC deverá emitir a certificação legal de contas com base na DRA 873, a qual remete para a Recomendação Técnica 9 – Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas, a qual dota o revisor dos procedimentos aplicáveis, consoante o tipo de situação com que se depara.

O revisor deverá assegurar-se de que as demonstrações financeiras das diversas empresas se encontram certificadas ou que reúnem as condições indispensáveis para poderem ser certificadas, bem como deverá examinar todo o processo de consolidação.

Segundo Correia (2007, 135:145) é necessária a realização de um conjunto prévio de tarefas antes de serem executados os procedimentos a adoptar na consolidação de contas, sendo eles:

- 1º - elaboração do organograma do grupo;
- 2º - definição dos objectivos, métodos e técnicas da consolidação;
- 3º - determinação da data de consolidação;
- 4º - homogeneização da informação contabilística;
- 5º - agregação de dados;
- 6º - organização da informação.

Numa primeira fase é necessário elaborar uma listagem das entidades envolvidas com a entidade mãe, discriminando todo o tipo de relação que possa existir entre elas, sendo necessário para tal realizar um estudo das entidades e do grupo (dimensão, actividades, localização, ligação com outros grupos, etc.) e verificar as condições de dispensa ou não de consolidação.

Em fase posterior, é necessário definir quais os objectivos, que irão determinar qual o tipo de método que deve ser utilizado, bem como a técnica a aplicar.

De seguida, a data de consolidação deve ser decidida em função das datas de balanço do maior número de entidades, coincidindo, regra geral, com a data de fecho da empresa mãe.

Numa quarta tarefa, devem ser verificados os princípios, as regras, os critérios e os métodos adoptados pelas entidades envolvidas no processo, de modo a que os mesmos sejam coincidentes para todas elas.

A agregação de dados será feita pela empresa mãe, a qual agregará a informação financeira recolhida de todas as outras entidades.

Após todas as tarefas acima descritas é necessário conciliar toda a informação. Será necessária a realização de um manual de consolidação e *dossier* de consolidação<sup>5</sup>, do qual constarão diversas informações, como plano de contas adoptado, princípios, factores e regras para a definição do perímetro de consolidação e elaboração do organograma do grupo.

Deverá existir um cadastro das entidades do grupo, onde se poderá encontrar elementos de identificação, legais, entidades participantes e percentagens de participação, bem como um dossier de consolidação composto pelos elementos acima referidos, o qual deve ser remetido à empresa mãe.

Ao terminar estas seis tarefas, os autores, enumeram os seguintes procedimentos:

a) somar os elementos dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades do grupo a incluir na consolidação (acumulação de contas), não aplicável no MEP;

b) eliminar as participações financeiras na entidade mãe por conta da(s) fracção(ões)/percentagem(ns) que lhe corresponde nos capitais próprios das entidades participadas. Esta etapa não é válida para o MSA uma vez que não se encontra registada qualquer participação financeira na entidade mãe;

c) caso exista, a diferença entre o valor do investimentos financeiros na entidade participante e a percentagem dos capitais próprios na entidade participada, deve ser reconhecida na rubrica “diferenças de consolidação”;

d) o restante valor do capital próprio, isto é, a percentagem que não respeita à entidade mãe, é reconhecida na rubrica denominada “interesse minoritários” apenas aplicável no MCI;

---

<sup>5</sup> Segundo Portaria 474/2010

e) as DFC devem apresentar os activos, os passivos, os fundos/capitais próprios e os resultados das entidades incluídas na consolidação como se tratasse de uma única entidade, devendo das mesmas ser eliminado, nomeadamente:

- i. as dívidas entre as entidades do grupo incluídas na consolidação;
- ii. os custos e perdas (gastos e perdas) e os proveitos e ganhos (rendimentos e ganhos) relativos às operações efectuadas entre as entidades do grupo incluídas na consolidação;
- iii. os resultados provenientes das operações efectuadas entre as entidades do grupo compreendidas na consolidação, quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos.

## **2.4 Entraves à Consolidação de Contas na administração Local**

A consolidação de contas nos municípios, segundo a nova LFL (nº2/07, de 15/1), implica a apresentação da consolidação referente ao balanço e demonstração dos resultados, respectivos anexos explicativos, incluindo nomeadamente: os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo da consolidação e o mapa de endividamento consolidado a médio/longo prazo.

O objectivo principal de todas as demonstrações financeiras acima enumeradas é proporcionar uma informação o mais fiável, verdadeira e apropriada da situação financeira, de modo não só a facilitar a tomada de decisões, como também a transparecer informação pública aos seus utilizadores.

No entanto, existem vários entraves subjacentes, nos municípios, que dificultam todo o processo de consolidação de forma a atingir o objectivo pretendido.

Enumeram-se de seguida os entraves mais comuns de serem encontrados num processo de consolidação num município:

- a) Dificuldade na definição do conceito de entidade - segundo Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro “*constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas sub entidades contabilísticas, desde que esteja assegurada a coordenação com o sistema central*”, no entanto, em Portugal, se só são consideradas entidades contabilísticas aquelas que têm personalidade jurídica, orçamento próprio e que deveriam elaborar e prestar contas segundo o POCP, ou respectivos planos sectoriais, ficariam excluídas um conjunto de entidades por não cumprirem este requisito, mas que por sua vez deveriam ser englobadas na consolidação;
- b) Dificuldade na definição do grupo público - esta dificuldade surgiu aquando do processo de elaboração da 7ª directiva comunitária, com uma proposta por parte da Comissão Europeia, com o intuito de realização de um projecto que pretendia a harmonização das práticas contabilísticas dos países membros da UE, quando se tentou definir o conceito de grupo de sociedade, mas a nenhum acordo se chegou entre as diferentes delegações nacionais. Em termos de normativo nacional a definição de grupo público é unicamente apresentada pelo POC – Educação, no qual se define: grupo “o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas”, sendo que entidade-mãe “é a entidade que controla uma ou mais entidades”, e entidade controlada “é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade”. No entanto sendo o POC – Educação um normativo aplicado exclusivamente ao sector educação, o conceito de grupo público persiste sempre relativamente aos outros sectores;
- c) Dificuldade da constituição do perímetro de consolidação de grupo público; tal como no ponto acima mencionado nenhuma informação existe em concreto acerca do perímetro de consolidação de grupo público. Consoante os sectores assim existe um perímetro de consolidação evidenciado nos normativos a que os mesmos se reportam. No que concerne ao sector público local nada é definido no POCAL;
- d) Dificuldades da consolidação orçamental - esta última dificuldade prende-se com o facto de ocorrerem eliminações das operações recíprocas efectuadas entre as várias entidades, nomeadamente: as transferências e subsídios correntes e de capital, compras, vendas e prestação de serviços.

De acordo com a actual LFL, aprovada pela Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro, é prevista pela primeira vez a consolidação de contas nos municípios, necessidade há muito sentida e reforçada pela difusão de informação ocasionada pela criação recente de inúmeras empresas de âmbito municipal. A proliferação de empresas municipais decorreu da aprovação da Lei n.º 58/98 de 18 de Agosto (Lei das Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais, revogada, entretanto, pela Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local (RJSEL).

Apesar de a LFL, nomeadamente o n.º 1 do art.º 46.º, contemplar apenas como parte integrante do perímetro de consolidação os Serviços Municipalizados (SM) ou as entidades do Sector Empresarial Local (SEL), nos quais o município detenha a totalidade do Capital Social, de acordo com Correia (2007:175), o conjunto sujeito a consolidação deveria abranger: as entidades controladas, ainda que o município não detenha a totalidade do capital social ou nas quais esse capital não exista, embora se verifique a existência de controlo; as entidades associadas nas quais o município, apesar de não deter participação maioritária, exerce uma influência significativa; as entidades controladas ou associadas indirectamente ao município, isto é, através da participação de empresas participadas.

No que se refere às peças de consolidação de contas a apresentar, tal como no POC Educação, encontra-se prevista apenas a informação patrimonial e não a orçamental, uma vez que incluindo-se nas entidades integrantes da consolidação as empresas municipais que seguem o POC, a sua inclusão inviabilizaria o processo de consolidação por não dispor de informação orçamental definida nos mesmos moldes.

Na LFL, não se encontra também qualquer referência ao conteúdo mínimo do relatório de gestão consolidado, nem à certificação legal das contas consolidadas, questão que da perspectiva da transparência seria importante colmatar.

De acordo com Correia (2007; 184) e, na nossa opinião, seria igualmente importante, tal como existe no POC Educação, incluir um capítulo<sup>6</sup> autónomo de Normas de Consolidação de Contas, tal como quadro n.º3.

---

<sup>6</sup> O actual capítulo 13 – Relatório de Gestão passaria para capítulo 14

O mesmo deveria ser integrado como sendo o capítulo 13 – Normas de Consolidação de Contas, passando o actual capítulo 13 – Relatório de Gestão para capítulo 14, dado que este último irá resultar, em parte, dos resultados obtidos na após a CC.

Esta inclusão revela-se um aspecto importante para que a sua omissão não seja passível de constituir “pretexto” para a não implementação da técnica da consolidação de contas, nos Municípios.

### Quadro N.º3 – Estrutura das normas de consolidação de contas no POCAL

<b>13</b>	<b>NORMAS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS</b>
13.1	Aspectos preliminares
13.2	Definições
13.3	Demonstrações financeiras consolidadas
13.3.1	Âmbito
13.3.1.1	Perímetro de consolidação
13.3.1.2	Reconhecimento e presunção da existência de controlo
13.3.1.3	Dispensa de consolidação
13.3.1.4	Exclusões de consolidação
13.3.2	Objectivo
13.3.3	Compreensão e regras gerais
13.3.4	Procedimentos de consolidação
13.3.4.1	Regras gerais
13.3.4.2	O processo prévio de consolidação
13.3.4.2.1	Homogeneização da informação contabilística
13.3.4.2.2	Agregação dos dados
13.3.4.3	Métodos e procedimentos da consolidação
13.3.4.3.1	Método de consolidação integral
13.3.4.3.1.1	Acumulação de contas
13.3.4.3.1.2	Eliminação das participações financeiras e reconhecimento das diferenças de consolidação e dos interesses minoritários
13.3.4.3.1.3	Anulação das operações entre entidades do grupo
13.3.4.3.2	Método de consolidação proporcional
13.3.4.3.3	Método da simples agregação
13.3.4.3.4	Método da equivalência patrimonial
13.3.4.3.4.1	Regras gerais
13.3.4.3.4.2	Exclusões
13.4	Apresentação das Demonstrações Financeiras consolidadas
13.4.1	Balanço consolidado
13.4.2	Demonstração dos resultados consolidados por natureza
13.4.3	Anexo ao balanço consolidado e à demonstração dos resultados consolidados
13.5	Elaboração, aprovação, apreciação e publicidade
13.6	Data de entrada em vigor
13.7	Disposições transitórias
13.8	Normas supletivas

Fonte: Correia (2007: 184)

### 3. Relatório das actividades no âmbito do estágio

Neste capítulo vamos descrever todas as actividades desenvolvidas no âmbito do estágio realizado, no Município de Évora.

#### 3.1 Caracterização do Município de Évora

A cidade de Évora - Património Mundial da Humanidade, encontra-se inserida na região do Alentejo, com cerca de 50.000 habitantes, o seu Centro Histórico está classificado pela UNESCO como Património Mundial da Humanidade. Évora encontra-se delimitada por muralhas medievais, dentro das quais é possível encontrar bastantes traços dos seus tempos mais antigos, destacando-se monumentos como “Templo Diana”, “Palácio D. Manuel”, “Sé”, entre outros.

O Município de Évora, no ano de 2009, foi afectado pela conjuntura de agravamento das diversas dificuldades que a Europa e o Mundo atravessam e que, conseqüentemente se fazem sentir no País e no Concelho. Apesar da envolvente económica financeira, neste momento, não ser das melhores, o Município de Évora continua fiel aos seus objectivos, mantendo um rumo que conduz ao desenvolvimento e competitividade.

O Município de Évora detém participação em quatro empresas municipais: MME – Mercado Municipal de Évora, SITEE – Sistema Integrado de Transportes e Estacionamento de Évora, EM, HABÉVORA – Gestão Habitacional, EIM e Évora Viva SRU – Sociedade de Reabilitação Urbana, EM; quatro empresas participadas: ÉVORA REGIS, S.A., MARÉ, S.A. – Mercado Abastecedor da Região de Évora, S.A., NIA – Núcleo Inf. Azaruja e UNESUL – Associação Universidade – Empresa do Sul; e duas sociedades anónimas: ACA, S.A. – Águas do Centro Alentejo, S.A., e LAR TRANSREGIONAL- Linhas Aéreas Regionais. Tais participações foram adquiridas em anos anteriores a 2003, excluindo a empresa ÉVORA REGIS e Évora VIVA, SRU, adquiridas em 2009 e 2007, respectivamente, de modo a proporcionar mais valias ao Município.

### 3.2 Elaboração das Contas Consolidadas

Primeiramente, antes de dar início ao processo de consolidação de contas, é necessário analisar se existem condições satisfatórias que irão assegurar a obtenção da informação financeira consolidada fiável e credível, sendo que a posteriori a CC será preparada de acordo com idêntica base contabilística, devendo o método adoptado ser utilizado ao longo do tempo, de modo a permitir a comparabilidade do grupo.

Seguindo os passos e os procedimentos indicados no ponto 2.3 deste mesmo relatório:

#### 1º - Elaboração do organograma do grupo;

O Município de Évora (ME) detém as seguintes participações, conforme quadro n.º4.

**Quadro N.º4** – Participações detidas pelo Município de Évora

DESIGNAÇÃO	ABREV.	CAPITAL SOCIAL	PARTICIPAÇÃO	
			VAOR	%
MME	EM1	1.671.850,00	1.670.306,50	100,00
SITEE	EM2	249.398,95	127.193,46	51,00
ACA, S.A.	SA1	5.000.000,00	1.342.215,00	26,84
HABEVORA	a) EM3	10.000.000,00	10.000.000,00	100,00
Évora Viva SRU	EM4	110.000,00	110.000,00	100,00
ÉVORA REGIS	b) EP1	50.000,00	24.500,00	49,00
LAR TRANSREGIONAL.,S.A.	SA2	5.985.575,00	7.482,00	0,13
MARE	EP3	1.746.500,00	349.300,00	20,00
NIA	c) EP4	77.313,73	38.906,00	50,32
UNESUL	d) EP5		250,00	

EM - Empresa Municipal  
 EP - Empresa Participada  
 SA - Sociedade Anónima

a) A empresa HABÉVORA possui bens imobilizados adquiridos ao Município, aspecto que deveria ser tido em conta ao consolidar as contas, no entanto tratando-se de um número de bens imobilizados bastante significativo, os quais foram entregues a título de suprimentos e de capital, e sendo que os mesmos pertenciam ao Município pelo menos desde o ano de 2004, ano a partir do qual terão sido praticadas amortizações, será de todo impraticável apresentar neste relatório valores reais da empresa referida. Desta forma, o processo de consolidação relativamente a esta empresa será trabalho posterior à entrega deste relatório, apresentando-se as contas consolidadas como se este tipo de transacção não tivesse existido.

Veja-se a este título que, a Orientação nº 1/2010 não refere explicitamente a eliminação dos resultados internos contidos em elementos patrimoniais, como sejam ganhos ou prejuízos internos contidos em *stocks* ou em imobilizados, eventualmente devido a dificuldades no seu apuramento. Todavia em nossa opinião as referidas eliminações, sempre que possível, depois de avaliado o custo benefício do processo, devem ser efectuadas.

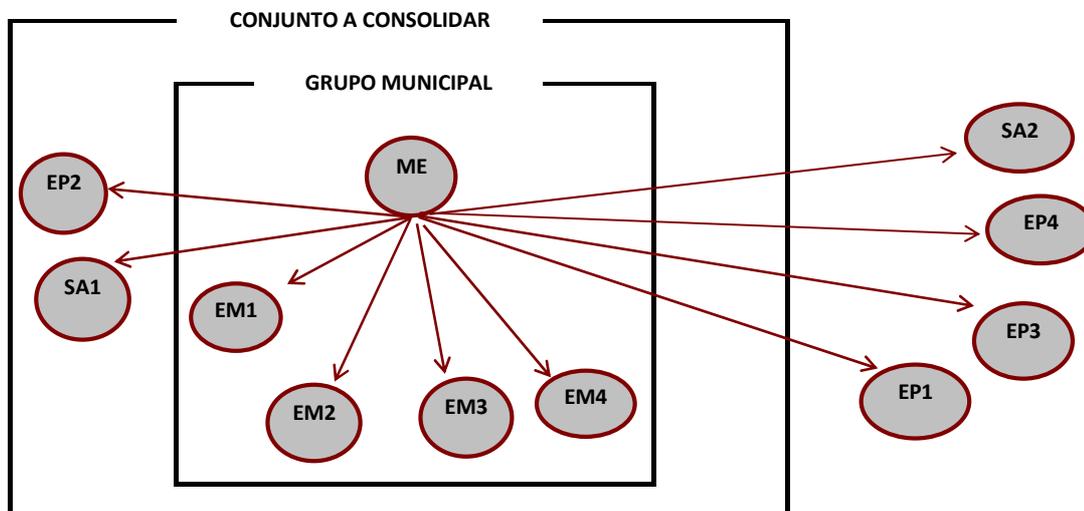
b) A empresa ÉVORA REGIS, apesar de ter sido constituída em 2009, ainda não se encontra em funcionamento, sendo que a mesma apresenta nas contas do Município uma participação de apenas 49%, não fazendo parte do grupo a consolidar. A participação desta empresa foi contabilizada pelo método do custo.

c) Quanto à empresa NIA, não será possível englobá-la no grupo de consolidação, dado à não aprovação das contas do exercício económico de 2009. No entanto, há que referir que o valor da participação já se encontra ajustada na sua totalidade.

d) Não foi possível apurar o valor da participação da empresa UNESUL, uma vez que esta empresa, pelo menos desde o ano de 2003 aparece referenciada em processo de falência, o ME aguarda decisão final da comissão liquidatária, para poder anular o valor da participação, existente no mesmo. A participação desta empresa encontra-se totalmente ajustada.

Através dos dados apresentados define-se o perímetro de consolidação, conforme quadro n.º5.

**Quadro N.º5 – Organograma do conjunto a consolidar e do grupo municipal**



ME - Entidade Mãe (Município Évora)

**Entidades Controladas:**

- EM1 - MME- Mercado Municipal de Évora
- EM2 - SITEE
- EM3 - HABÉVORA
- EM4 -Évora Viva, SRU

**Entidades Associadas:**

- SA1 - Águas do Centro Alentejo, SA
- SA2 - LAR TRANSR.- L.A.REGIONAIS

**Entidade Participadas:**

- EP1 - ÉVORA REGIS
- EP2 - MARE- Mercado Abastecedor da Região de Évora
- EP3 - NIA- Núcleo Inf. Azaruja
- EP4 - UNESUL - Assoc. Univ.- Emp. Sul

Fonte: Adaptado de Correia et al (2007:222)

## 2º - Definição dos objectivos, métodos e técnicas da consolidação;

Segundo as participações apresentadas no ponto anterior, os métodos de consolidação a adoptar segundo o controlo ou influência exercida pelo Município, são conforme as descritas no quadro n.º6.

**Quadro N.º6** – Composição do conjunto consolidável e métodos de consolidação a aplicar

DESIGNAÇÃO	ABREV.	CAPITAL SOCIAL	PARTICIPAÇÃO		ENTIDADE A CONSOLIDAR	MÉTODO DE CONSOLIDAÇÃO
			VAOR	%		
MME	EM1	1.671.850,00	1.670.306,50	100,00	SIM	MCI
SITEE	EM2	249.398,95	127.193,46	51,00	SIM	MCI
ACA, S.A.	SA1	5.000.000,00	1.342.215,00	26,84	SIM	MEP
HABEVORA	EM3	10.000.000,00	10.000.000,00	100,00	SIM	MCI
Évora Viva SRU	EM4	110.000,00	110.000,00	100,00	SIM	MCI
ÉVORA REGIS	EP1	50.000,00	24.500,00	49,00	NÃO	
LAR TRANSREGIONAL., S.A.	SA2	5.985.575,00	7.482,00	0,13	NÃO	
MARE	EP2	1.746.500,00	349.300,00	20,00	SIM	MEP
NIA	EP3	77.313,73	38.906,00	50,32	NÃO	
UNESUL	EP4		250,00		NÃO	

Será utilizado Método da Consolidação Integral para as empresas detidas a 100% pelo Município, e o Método da Equivalência Patrimonial nas empresas em que o Município detém uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta entidade. Resultante deste facto, a empresa LARTransregional, SA não integra o perímetro de consolidação.

## 3º - Determinação da data de consolidação

A data da consolidação irá ser reportada a 31/12/2009, dado todas as empresas em questão fecharem o seu exercício económico nesta mesma data, a qual coincide com o fecho de ano do ME.

## 4º - Homogeneização da informação contabilística

São várias as limitações que se colocam acerca da homogeneização da informação contabilística, entre a empresa mãe e as empresas do grupo a consolidar.

Analisado o regime contabilístico da empresa mãe e o das entidades que pertencem ao grupo a consolidar, encontra-se a primeira limitação, a primeira rege os seus princípios contabilísticos segundo o POCAL, sendo que as restantes empresas utilizam os princípios contabilísticos expressos no POC (em 2009, passando a adoptar o SNC a partir de 01/01/2010).

Quanto aos critérios de valorimetria o ME, no que respeita às regras de inventariação e cálculo de amortizações de bens do activo immobilizado utiliza as regras apresentadas pelo CIBE, as restantes empresas utilizam as regras subjacentes no Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro (em 2009, passando a adoptar o DR nº 25/2009 a partir de 01/01/2010).

Os aspectos acima referidos, entre outros, deveriam ter sido tratados antes do início do exercício de 2009, de forma a uniformizar todo o processo de CC, para tal era necessário terem sido estabelecidas as mesmas regras para todas as empresas subjacentes ao processo.

Dado não ter sido tratada toda esta informação atempadamente, os dados a utilizar serão os apresentados por cada entidade, numa fase posterior a este relatório, esta matéria será tratada com os respectivos procedimentos aplicados, sempre que materialmente relevantes.

Efectivamente as diferenças identificadas nas vidas úteis de cada bem, não se nos afigurem serem de material significado nos impactos produzidos nas contas, quando comparadas com o custo benefício que um trabalho desta natureza acarreta. Por outro lado esta tem sido a prática adoptada noutros Municípios. Assume-se aqui o princípio da substância sobre a forma, uma vez que o conhecimento agregado das contas é substancialmente mais elevado que o efeito que as diferenças ao nível das amortizações/depreciações provocam no seu todo.

### **5º - Agregação de dados**

A agregação de dados será feita em função do tipo do método de consolidação a aplicar, para o método de consolidação integral, passará pela eliminação de todo o tipo de operações realizadas entre as empresas a consolidar, enquanto para o método de equivalência patrimonial a proporção do resultado apresentado da entidade associada será inscrito na demonstração consolidada dos resultados, na rubrica prevista para o efeito<sup>7</sup>.

### **6º - Organização da informação**

Após todas as etapas acima referidas e toda a documentação e organização da informação, o passo seguinte será passar a apresentar os procedimentos utilizados, para a obtenção do Balanço e Demonstração de Resultados Consolidado.

---

<sup>7</sup> Segundo critério utilizado Sector Público (POC – Educação)

## PROCEDIMENTOS

Todos os dados e demonstrações financeiras apresentadas reportam-se à data de 31 de Dezembro de 2009.

### A) Ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios das entidades participadas

<b>ÁGUAS CENTRO ALENTEJO</b>	
Capital	5.000.000,00
Ajustamentos de partes de capital em filiais e associados	
Reservas	54.662,86
Resultados transitados	-1.420.280,32
	<b>3.634.382,54</b>
Resultados líquidos do exercício	-957.454,69
<b>TOTAL</b>	<b>2.676.927,85</b>
VALOR DETIDO	1.342.215,00
% DE PARTICIPAÇÃO	26,84430%
<b>VALOR DOS CAPITAIS PRÓPRIOS DETIDOS</b>	<b>718.602,54</b>
<b>AJUSTAMENTO A EFECTUAR</b>	<b>623.612,46</b>

### Cálculos Auxiliares

	41	68
SI	1.342.215,00	366.590,45 (1) (2) 257.022,01
		257.022,01 (2)
	55	
(1)	366.590,45	

#### Legenda:

41 – Investimentos Financeiros

55 – Ajustamentos de Partes de Capital

68 – Custos e Perdas Financeiros

(1) Ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios no início de 2009;

(2) Ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida no RLE do ano de 2009.

<b>MARÉ</b>	
Capital	1.746.500,00
Ajustamentos de partes de capital em filiais e associados	
Reservas	241.029,02
Resultados transitados	-2.232.045,54
	<b>-244.516,52</b>
Resultados líquidos do exercício	2.398.683,71
<b>TOTAL</b>	<b>2.154.167,19</b>
VALOR DETIDO	349.300,00
% DE PARTICIPAÇÃO	20,00000%
<b>VALOR DOS CAPITAIS PRÓPRIOS DETIDOS</b>	<b>430.833,44</b>
<b>AJUSTAMENTO A EFECTUAR</b>	<b>81.533,44</b>

#### Cálculos Auxiliares

	<b>41</b>		<b>78</b>
SI	349.300,00	349.300,00 (1)	430.833,44 (2)
(2)	430.833,44		
	<b>55</b>		
(1)	349.300,00		

**Legenda:**

41 – Investimentos Financeiros

55 – Ajustamentos de Partes de Capital

78 – Proveitos e Ganhos Financeiros

- (1) Ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios no início de 2009;
- (2) Ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida no RLE do ano de 2009.

Após os ajustamentos acima apresentados obtêm-se o seguinte balanço, sendo o mesmo utilizado para dar continuidade aos trabalhos de consolidação a desenvolver:

**Quadro N.º7** – Balanço com ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios das entidades participadas

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

<b>ACTIVO</b>	<b>MUNICIPIO DE ÉVORA</b>	<b>MEP ACA</b>	<b>MEP MARÉ</b>	<b>ME +ACA +MARÉ</b>
<b>IMOBILIZADO</b>				
Bens de Domínio Publico	227.196.106,16			227.196.106,16
Imobilizações Incorpóreas	82.030,36			82.030,36
Imobilizações Corpóreas	140.477.450,84			140.477.450,84
Investimentos Financeiros	23.028.095,76	-623.612,46	81.533,44	22.486.016,74
<b>CIRCULANTE</b>				
Existências	1.309.603,56			1.309.603,56
Dividas de terceiros - CP	9.258.145,20			9.258.145,20
Disponibilidades	1.573.747,86			1.573.747,86
Acréscimos e Diferimentos	521.202,65			521.202,65
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>403.446.382,39</b>	<b>-623.612,46</b>	<b>81.533,44</b>	<b>402.904.303,37</b>

<b>FUNDOS PROPRIOS E PASSIVO</b>	<b>MUNICIPIO DE ÉVORA</b>	<b>MEP ACA</b>	<b>MEP MARÉ</b>	<b>ME +ACA +MARÉ</b>
<b>FUNDOS PROPRIOS</b>				
Património/Capital	159.108.622,42			159.108.622,42
Ajustamentos de Partes de Capital em empresas		-366.590,45	-349.300,00	-715.890,45
Reservas	187.187.154,11			187.187.154,11
Resultado Transitado	-21.305.818,98			-21.305.818,98
Resultado Líquido	-18.331.888,12	-257.022,01	430.833,44	-18.158.076,69
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS</b>	<b>306.658.069,43</b>	<b>-623.612,46</b>	<b>81.533,44</b>	<b>306.115.990,41</b>
<b>PASSIVO</b>				
Provisões para riscos e encargos				
Dividas a terceiros - ML prazo	27.483.735,87			27.483.735,87
Dividas a terceiros - C prazo	42.066.469,97			42.066.469,97
Acréscimos e Diferimentos	27.238.107,12			27.238.107,12
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>96.788.312,96</b>			<b>96.788.312,96</b>
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS/PASSIVO</b>	<b>403.446.382,39</b>	<b>-623.612,46</b>	<b>81.533,44</b>	<b>402.904.303,37</b>

Os elementos do activo apresentam-se pelo valor líquido de amortizações/depreciações e provisões/ajustamentos/imparidades.

**B) Acumulação das contas das diversas entidades do grupo (partindo do balanço acima apresentado)**

**Quadro N.º8 – Balanço com Acumulação das contas das diversas entidades do grupo**

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

ACTIVO	ME+ ACA+MARÉ	EM1	EM2	EM3	EM4	ME+EM1+EM2 + EM3+EM4
<b>IMOBILIZADO</b>						
Bens de Domínio Publico	227.196.106,16					227.196.106,16
Imobilizações Incorpóreas	82.030,36		333,40		161,33	82.525,09
Imobilizações Corpóreas	140.477.450,84	1.946.662,97	65.254,99	20.730.089,25		163.219.458,05
Investimentos Financeiros	22.486.016,74					22.486.016,74
<b>CIRCULANTE</b>						0,00
Existências	1.309.603,56					1.309.603,56
Dívidas de terceiros - CP	9.258.145,20	50.029,10	410.055,32	544.505,92	4.679,76	10.267.415,30
Disponibilidades	1.573.747,86	68.089,09	20.189,69	3.898.450,15	4.269,61	5.564.746,40
Acréscimos e Diferimentos	521.202,65	1.927,37	206.793,63	510.732,64	91,67	1.240.747,96
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>402.904.303,37</b>	<b>2.066.708,53</b>	<b>702.627,03</b>	<b>25.683.777,96</b>	<b>9.202,37</b>	<b>431.366.619,26</b>

FUNDOS PROPRIOS E PASSIVO	ME+ ACA+MARÉ	EM1	EM2	EM3	EM4	ME+EM1+EM2 + EM3+EM4
<b>FUNDOS PROPRIOS</b>						
Património/Capital	159.108.622,42	1.671.850,00	249.398,95	10.000.000,00	110.000,00	171.139.871,37
Prestações Suplementares			982.342,56			982.342,56
Ajustamentos de Partes de Capital em empresas	-715.890,45					-715.890,45
Reservas	187.187.154,11	1.567,72	49.917,71	1.167.406,93		188.406.046,47
Resultado Transitado	-21.305.818,98	-452.464,29	-2.028.484,74	1.152.064,80	-113.419,31	-22.748.122,52
Resultado Líquido	-18.158.076,69	-228.983,50	-286.725,46	145.594,44	1.836,86	-18.526.354,35
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS</b>	<b>306.115.990,41</b>	<b>991.969,93</b>	<b>-1.033.550,98</b>	<b>12.465.066,17</b>	<b>-1.582,45</b>	<b>318.537.893,08</b>
<b>PASSIVO</b>						
Provisões para riscos e encargos			9.460,41			9.460,41
Dívidas a terceiros - ML prazo	27.483.735,87	20.903,70		11.519.931,74		39.024.571,31
Dívidas a terceiros - C prazo	42.066.469,97	53.640,17	1.113.910,08	228.954,32	3.889,73	43.466.864,27
Acréscimos e Diferimentos	27.238.107,12	1.000.194,73	612.807,52	1.469.825,73	6.895,09	30.327.830,19
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>96.788.312,96</b>	<b>1.074.738,60</b>	<b>1.736.178,01</b>	<b>13.218.711,79</b>	<b>10.784,82</b>	<b>112.828.726,18</b>
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS/PASSIVO</b>	<b>402.904.303,37</b>	<b>2.066.708,53</b>	<b>702.627,03</b>	<b>25.683.777,96</b>	<b>9.202,37</b>	<b>431.366.619,26</b>

**C) Eliminação das participações financeiras e reconhecimento das diferenças de consolidação e de possíveis Interesses Minoritários, tendo em conta os valores provisionados no ano de 2009**

**C.1) Eliminação da participação de 100% do Município de Évora na empresa MME e reconhecimento das diferenças de consolidação:**

EM1 - MME			
SI	41	1.670.306,50	1.670.306,50 (1)
			(2)
			697.935,00
			697.935,00 SI
			(3)
			1.670.306,50
			(4)
			1.567,72
			(5)
			452.464,29
			(6)
			247.038,43
			(7)
			1.670.306,50
			(8)
			1.567,72
			(9)
			1.567,72 SI

DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO			
(1)	1.670.306,50	697.935,00	(2)
(5)	452.464,29	1.670.306,50	(3)
		1.567,72	(4)
	2.122.770,79	2.369.809,22	
		Sc	247.038,43

**Legenda:**

41 – Investimentos Financeiros	56 – Reservas de Reavaliação
49 – Ajustamentos de Investimentos Financeiros	57 – Reservas
51 – Capital	59 – Resultados Transitados

- (1) Eliminação do valor de aquisição da participação pelas diferenças de consolidação;
- (2) Eliminação da provisão/ajustamento criada em 2009 pelas diferenças de consolidação;
- (3) Eliminação do capital social do MME pelas diferenças de consolidação;
- (4) Eliminação das reservas pelas diferenças de consolidação;
- (5) Eliminação dos resultados transitados pelas diferenças de consolidação;

Sendo que o Município detém 100% do Capital da empresa MME, não existem interesses minoritários a reconhecer. A diferença de consolidação apurada no montante de 247.038,43€ será evidenciada no balanço consolidado por cima da rubrica de ajustamentos de partes de capital, dado o valor de aquisição da participação (1.670.306,50€) menos o valor provisionado/ajustado/imparidade (697.935€), perfazendo o total de 972.371,50€, ser inferior aos capitais próprios da empresa MME, os quais totalizam o montante de 1.220.953,43€.

C.2) Eliminação da participação de 51% do Município de Évora na empresa SITEE e reconhecimento das diferenças de consolidação e dos possíveis interesses minoritários:

EM2 - SITEE			
SI	127.193,46	127.193,46 (1)	
			(1) 127.193,00
			127.193,00 SI
<b>DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO</b>			
(1)	0,46	249.398,95 (2)	
(5)	2.028.484,74	99.759,58 (3)	
		49.917,71 (4)	
		847.292,36 (6)	
	2.028.485,20	1.246.368,60	
		Sd	782.116,60
(2)	249.398,95	249.398,95 SI	
			(3) a) 99.759,58
			982.342,56 SI
(4)	49.917,71	49.917,71 SI	
			SI 2.028.484,74
			2.028.484,74 (5)
<b>INTERESSES MINORITARIOS</b>			
(6)	847.292,36		

a) a restante parte das Prestações Suplementares serão anuladas em fase posterior

**Legenda:**

- |  |                              |
|--|------------------------------|
| 41 – Investimentos Financeiros                 | 56 – Reservas de Reavaliação |
| 49 – Ajustamentos de Investimentos Financeiros | 57 – Reservas                |
| 51 – Capital                                   | 59 – Resultados Transitados  |
| 53 – Prestações Suplementares                  |                              |

- (1) Eliminação da diferença do valor de aquisição da participação e da provisão/ajustamento criada em 2009, no ME;
- (2) Eliminação do capital social do SITEE pelas diferenças de consolidação;
- (3) Eliminação de parte das prestações suplementares pelas diferenças de consolidação;
- (4) Eliminação das reservas pelas diferenças de consolidação;
- (5) Eliminação dos resultados transitados pelas diferenças de consolidação;
- (6) Eliminação dos capitais próprios (sem RLE e sem Prestações Suplementares), correspondente aos IM.

Cálculos auxiliares no cálculo dos interesses minoritários:

Capital	249.398,95
Reservas	49.917,71
Resultados transitados	-2.028.484,74
	<u>-1.729.168,08</u>

<b>CALCULO INTERESSE MINORITÁRIOS (49%)</b>	<b>-847.292,36</b>
---	--------------------

Sendo a empresa em questão participada em 51% pelo ME foram calculados os valores dos Interesses Minoritários existente, os quais se registam no balanço consolidado entre o capital próprio e passivo. Os mesmos representam 49% do valor dos capitais próprios da empresa SITEE, sem incluir o valor do RLE do ano e o valor das Prestações Suplementares, as quais serão anuladas em fase posterior.

A diferença de consolidação apurada no montante de 782.116,60€ será evidenciada no balanço consolidado logo após a rubrica de imobilizações incorpóreas, dado que o valor de aquisição da participação (127.193,46€) menos o valor provisionado (127.193€), o que perfaz o total de 0,46€, é superior aos capitais próprios da empresa SITEE, sem resultado líquido do exercício e prestações suplementares ( $-1.729.168,08 \times 0,51 = -881.875,72€$ ).

A diferença apurada designa-se de *goodwill*.

**C.3) Eliminação da participação de 100% do Município de Évora na empresa HABÉVORA e reconhecimento das diferenças de consolidação:**

EM3 - HABÉVORA			
<b>41</b>	SI 10.000.000,00	10.000.000,00 (1)	<b>51</b>
		(1) 10.000.000,00	10.000.000,00 SI
<b>DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO</b>			
		1.167.406,93 (2)	
		1.152.064,80 (3)	
		2.319.471,73	
	<b>Sc</b>	2.319.471,73	
<b>56 + 57</b>	(2) 1.167.406,93	1.167.406,93 SI	<b>59</b>
		(3) 1.152.064,80	1.152.064,80 SI

**Legenda:**

41 – Investimentos Financeiros  
 51 – Capital  
 56 – Reservas de Reavaliação

57 - Reservas  
 59 – Resultados Transitados

- (1) Eliminação do valor de aquisição da participação pela totalidade do capital social;
- (2) Eliminação das reservas pelas diferenças de consolidação;
- (3) Eliminação dos resultados transitados pelas diferenças de consolidação.

Sendo que o Município detém 100% do Capital da empresa HABÉVORA, não existem interesses minoritários a reconhecer.

A diferença de consolidação apurada no montante de 2.319,471,73€ será evidenciada no balanço consolidado por cima da rubrica de ajustamentos de partes de capital, dado que o valor de aquisição da participação (10.000.000€), é inferior aos capitais próprios da empresa HABÉVORA, os quais totalizam o montante de 12.319.471,73 €.

**C.4) Eliminação da participação de 100% do Município de Évora na empresa SRU e reconhecimento das diferenças de consolidação:**

EM4 - SRU			
SI	41		49
110.000,00		110.000,00 (1)	(1) 110.000,00
			110.000,00 SI
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO			
		(3) 113.419,31	110.000,00 (2)
		113.419,31	110.000,00
<b>Sd</b>		3.419,31	
(2) 110.000,00		110.000,00 SI	SI
			59
			SI 113.419,31
			113.419,31 (3)

**Legenda:**

41 – Investimentos Financeiros

51 – Capital

49 – Ajustamentos de Investimentos Financeiros

59 – Resultados Transitados

- (1) Eliminação do valor de aquisição da participação pela provisão criada em 2009, no ME;
- (2) Eliminação do capital social da SRU pelas diferenças de consolidação;
- (3) Eliminação dos resultados transitados pelas diferenças de consolidação;

Sendo que o Município detém 100% do Capital da empresa SRU, não existem interesses minoritários a reconhecer.

A diferença de consolidação apurada no montante de 3.419,31€ será evidenciada no balanço consolidado logo após a rubrica de imobilizações incorpóreas, dado que o valor de aquisição da participação (110.000€) menos o valor provisionado/ajustado/imparidade (110.000€), perfazendo o total de 0,00€, ser superior aos capitais próprios da empresa SRU, sem resultado líquido do exercício.

A diferença apurada designa-se de *goodwill*.

Após a eliminação das participações financeiras do ME nas empresas participadas e o reconhecimento das diferenças de consolidação, apresenta-se o seguinte balanço:

**Quadro N.º9 - Balanço ajustado com eliminação das participações financeiras e reconhecimento das diferenças de consolidação**

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

<b>ACTIVO</b>	<b>ME(MEP)+EM1 + EM2 + EM3+EM4</b>	<b>AJUSTAMENTOS (1ªFase)</b>	<b>ME+EM1+EM2 + EM3+EM4 (Corrigido)</b>
<b>IMOBILIZADO</b>			
Bens de Domínio Publico	227.196.106,16		227.196.106,16
Imobilizações Incorpóreas	82.525,09		82.525,09
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO		785.535,91 D	785.535,91
Imobilizações Corpóreas	163.219.458,05		163.219.458,05
Investimentos Financeiros	22.486.016,74	10.972.371,96 C	11.513.644,78
<b>CIRCULANTE</b>			
Existências	1.309.603,56		1.309.603,56
Dividas de terceiros - CP	10.267.415,30		10.267.415,30
Disponibilidades	5.564.746,40		5.564.746,40
Acréscimos e Diferimentos	1.240.747,96		1.240.747,96
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>431.366.619,26</b>	<b>-10.186.836,05</b>	<b>421.179.783,22</b>

<b>FUNDOS PROPRIOS E PASSIVO</b>	<b>ME(MEP)+EM1 + EM2 + EM3+EM4</b>	<b>AJUSTAMENTOS (1ªFase)</b>	<b>ME+EM1+EM2 + EM3+EM4 (Corrigido)</b>
<b>FUNDOS PROPRIOS</b>			
Património/Capital	171.139.871,37	12.029.705,45 D	159.110.165,92
Prestações Suplementares	982.342,56	99.759,58 D	882.582,98
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO		2.566.510,16 C	2.566.510,16
Ajustamentos de Partes de Capital em empresas	-715.890,45		-715.890,45
Reservas	188.406.046,47	1.218.892,36 D	187.187.154,11
Resultado Transitado	-22.748.122,52	1.442.303,54 C	-21.305.818,98
Resultado Líquido	-18.526.354,35		-18.526.354,35
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS</b>	<b>318.537.893,08</b>	<b>-9.339.543,69</b>	<b>309.198.349,39</b>
INTERESSES MINORITÁRIOS		847.292,36 D	847.292,36
<b>PASSIVO</b>			
Provisões para riscos e encargos	9.460,41		9.460,41
Dividas a terceiros - ML prazo	39.024.571,31		39.024.571,31
Dividas a terceiros - C prazo	43.466.864,27		43.466.864,27
Acréscimos e Diferimentos	30.327.830,19		30.327.830,19
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>112.828.726,18</b>	<b>0,00</b>	<b>112.828.726,18</b>
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS/PASSIVO</b>	<b>431.366.619,26</b>	<b>-10.186.836,05</b>	<b>421.179.783,22</b>

## D) Eliminação das operações intra-grupo ao nível das contas de balanço

**D.1)** Na rubrica de Clientes encontra-se reflectida uma dívida no montante 73.717,63€, repartidos do seguinte modo:

- SITEE 72,071,58€
- HABÉVORA 1.646,05€.

**D.2)** A rubrica de Fornecedores C/C reflecte uma dívida de 523.177, 24€, referente à empresa SITEE.

**D.3)** A rubrica de Imobilizações Financeiras – Empréstimos de Financiamento tem registado o montante de 10.843.927,27€, referente às empresas SITEE (882.582,98€) e HABÉVORA (9.961.344,29€).

<b>21</b>		<b>22</b>	
SI 10.268.944,30			43.533.248,99 SI
	72.071,58 (1)	(1) 72.071,58	
	1.646,05 (1)	(1) 1.646,05	
	523.177,24 (2)	(2) 523.177,24 €	

<b>41.3</b>		<b>53</b>	
SI 10.843.927,27			882.582,98 SI
	882.582,98 (4)	(4) 882.582,98	
	9.961.344,29 (5)		
		<b>25</b>	
		(5) 9.961.344,29	39.024.571,31 SI

**Legenda:**

21 – Clientes C/C

22 – Fornecedores C/C

25 - Accionistas

41.3 – Empréstimos de Financiamento

53 – Prestações Suplementares

- (1) Eliminação da dívida referida no ponto **D.1)**;
- (2) Eliminação da dívida referida no ponto **D.2)**;
- (3) Eliminação da dívida referida no ponto **D.3)** - SITEE;
- (4) Eliminação da dívida referida no ponto **D.3)** - HABÉVORA;

Resultando desta forma o balanço final consolidado (quadro n.º10):

### Quadro N.º10 - Balanço Consolidado Final

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

ACTIVO	ME(MEP)+EM1 + EM2 + EM3+EM4	AJUSTAMENTOS (2ªFase)		ME+EM1+EM2 + EM3+EM4 (Corrigido)
		DÉBITO	CRÉDITO	
<b>IMOBILIZADO</b>				
Bens de Domínio Publico	227.196.106,16			227.196.106,16
Imobilizações Incorpóreas	82.525,09			82.525,09
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO	785.535,91			785.535,91
Imobilizações Corpóreas	163.219.458,05		10.843.927,27	163.219.458,05
Investimentos Financeiros	11.513.644,78			669.717,51
<b>CIRCULANTE</b>				
Existências	1.309.603,56			1.309.603,56
Dividas de terceiros - CP	10.267.415,30		596.894,87	9.670.520,43
Disponibilidades	5.564.746,40			5.564.746,40
Acréscimos e Diferimentos	1.240.747,96			1.240.747,96
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>421.179.783,22</b>	<b>0,00</b>	<b>11.440.822,14</b>	<b>409.738.961,08</b>

FUNDOS PROPRIOS E PASSIVO	ME(MEP)+EM1 + EM2 + EM3+EM4	AJUSTAMENTOS (2ªFase)		ME+EM1+EM2 + EM3+EM4 (Corrigido)
		DÉBITO	CRÉDITO	
<b>FUNDOS PROPRIOS</b>				
Patrimonio/Capital	159.110.165,92			159.110.165,92
Prestações Suplementares	882.582,98	882.582,98		0,00
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO	2.566.510,16			2.566.510,16
Ajustamentos de Partes de Capital em empresas	-715.890,45			-715.890,45
Reservas	187.187.154,11			187.187.154,11
Resultado Transitado	-21.305.818,98			-21.305.818,98
Resultado Liquido	-18.526.354,35			-18.526.354,35
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS</b>	<b>309.198.349,39</b>	<b>882.582,98</b>	<b>0,00</b>	<b>308.315.766,41</b>
INTERESSES MINORITÁRIOS	847.292,36			847.292,36
<b>PASSIVO</b>				
Provisões para riscos e encargos	9.460,41			9.460,41
Dividas a terceiros - ML prazo	39.024.571,31	9.961.344,29		29.063.227,02
Dividas a terceiros - C prazo	43.466.864,27	596.894,87		42.869.969,40
Acréscimos e Diferimentos	30.327.830,19			30.327.830,19
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>112.828.726,18</b>	<b>10.558.239,16</b>	<b>0,00</b>	<b>102.270.487,02</b>
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS/PASSIVO</b>	<b>421.179.783,22</b>	<b>11.440.822,14</b>	<b>0,00</b>	<b>409.738.961,08</b>

## E) Acumulação das contas de custos e proveitos (gastos e rendimentos) das entidades do grupo

Seguindo o mesmo método adoptado para a elaboração do balanço, os procedimentos de consolidação iniciam-se com a junção das contas das entidades envolvidas no processo, conforme se segue:

### Quadro N.º11 – Demonstração de Resultados com acumulação das contas das diversas entidades do grupo

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

CONTAS	RUBRICAS	ME	EM1	EM2	EM3	EM4	ME+EM1 EM2+EM3+EM4
<b>CUSTOS E PERDAS</b>							
61	Custo da Mercadoria Vendida e Matéria Consumida	6.480.711,88					6.480.711,88
62	FSE	11.567.142,51	124.918,99	1.800.239,36	163.010,25	11.897,90	13.667.209,01
63	Transf. Correntes e sub.correntes concedidos	2.287.530,27					2.287.530,27
6x	Restantes custos e perdas	38.944.847,52 1)	288.972,95	288.372,34	861.125,80	53.849,96	40.437.168,57
88	Resultado líquido do exercício	-18.158.076,69	-228.983,50	-286.725,46	145.594,44	1.836,86	-18.526.354,35
<b>TOTAL</b>		<b>41.122.155,49</b>	<b>184.908,44</b>	<b>1.801.886,24</b>	<b>1.169.730,49</b>	<b>67.584,72</b>	<b>44.346.265,38</b>
<b>PROVEITOS E GANHOS</b>							
71	Vendas	9.513.111,52					9.513.111,52
712 + 72	Prestações de serviços	9.166.416,82	114.480,34	1.585.400,60	739.465,38		11.605.763,14
74	Transferências e sub.obtidos/subsídios à exploração	19.317.453,87					19.317.453,87
7x	Restantes proveitos e ganhos	3.125.173,28 2)	70.428,10	216.485,64	430.265,11	67.584,72	3.909.936,85
<b>TOTAL</b>		<b>41.122.155,49</b>	<b>184.908,44</b>	<b>1.801.886,24</b>	<b>1.169.730,49</b>	<b>67.584,72</b>	<b>44.346.265,38</b>

- 1) Inclui o montante de 257.022,01€, referente ao ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios da ACA, S.A. (Procedimento A);
- 2) Inclui o montante de 430.833,44€, referente ao ajustamento em partes de capital relativo à variação ocorrida nos capitais próprios da MARÉ, S.A. (Procedimento A).

## F) Ajustamentos ao nível das contas de custos e proveitos (gastos e rendimentos) das entidades do grupo

De forma semelhante à efectuada ao nível das contas do balanço, passa-se à anulação das operações intra-grupo, após a sua prévia conciliação, seguida do cálculo da amortização do *goodwill* e a imputação do Resultado Líquido do Exercício aos IM.

Relativamente à amortização a considerar referente ao *goodwill* foi utilizada a prática estabelecida no POC, uma vez que as contas a consolidar referem-se ao ano de 2009, sendo que a partir de 2010, se deve adoptar o referido no SNC, no §35<sup>8</sup> da NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais, ou seja, proceder a testes de imparidade, o que se nos afigura de difícil desenvolvimento na estrutura do Município de Évora.

### F.1) Eliminação das operações intra grupo ao nível das contas da Demonstração de Resultados

Durante o ano de 2009 contabilizaram-se, no ME, proveitos e ganhos (rendimentos e ganhos) e custos e perdas (gastos e perdas), apenas relativos à empresa SITTE, os quais totalizam o montante de 23.020,35€ e 274.176,86€, respectivamente

Deste modo, estes mesmos valores devem ser regularizados nas respectivas contas, da seguinte forma:

62		71	
SI	13.667.209,01		9.513.111,52 SI
	274.176,86 a)	b)	23.020,35
	23.020,35 b)	a)	274.176,86

**Legenda:**

62 – Fornecimentos e Serviços Externos

71 – Vendas e Prestações de Serviços

- a) Anulação dos custos contabilizados;
- b) Anulação dos proveitos contabilizados.

<sup>8</sup> “§35 – O *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto à sua imparidade anualmente, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a NCRF – Imparidade de Activos”

**F.2) Cálculo e registo da amortização do *goodwill***

<b>68xx</b>	<b>4xxxx - Goodwill</b>
157.107,18	157.107,18

**Legenda:**

68 – Custos e Perdas Financeiros

Calculo auxiliar para amortização do *goodwill*:

$$\begin{array}{r} 785.535,91 \text{ €} \\ \underline{\quad 5 \text{ anos}} \\ 157.107,18 \text{ €} \end{array}$$

**F.3) Cálculo e registo do RLE imputável aos IM**

<b>88xx</b>	<b>INTERESSES MINORITARIOS</b>
847.292,36	847.292,36

**Legenda:**

88 – Resultado Líquido do exercício

Apuramento da parte do RLE respeitantes aos IM, calculada no ponto C.2).

Após todo este trabalho de consolidação terminado, obtém-se, o Balanço Consolidado e a Demonstração de Resultados Consolidados, tal como é apresentado nas páginas seguintes.

De forma a terminar todo o processo de consolidação, seria relevante a apresentação do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados Consolidado, o qual poderá ser apresentado em fase posterior à entrega deste relatório. O mesmo, será realizado nos mesmos moldes do actual, apresentando valores e notas referentes aos aspectos consolidados no Balanço e Demonstração dos Resultados Consolidado.

## Quadro N.º12 – Balanço Consolidado Final

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

ACTIVO	ME(MEP)+EM1 + EM2 + EM3+EM4	AJUSTAMENTOS FINAIS		ME+EM1+EM2 + EM3+EM4 (Corrigido)
		DÉBITO	CRÉDITO	
<b>IMOBILIZADO</b>				
Bens de Domínio Publico	227.196.106,16			227.196.106,16
Imobilizações Incorpóreas	82.525,09			82.525,09
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO	785.535,91		157.107,18	628.428,73
Imobilizações Corpóreas	163.219.458,05			163.219.458,05
Investimentos Financeiros	11.513.644,78			11.513.644,78
<b>CIRCULANTE</b>				
Existências	1.309.603,56			1.309.603,56
Dividas de terceiros - CP	10.267.415,30			10.267.415,30
Disponibilidades	5.564.746,40			5.564.746,40
Acréscimos e Diferimentos	1.240.747,96			1.240.747,96
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>421.179.783,22</b>	<b>0,00</b>	<b>157.107,18</b>	<b>421.022.676,03</b>

FUNDOS PROPRIOS E PASSIVO	ME(MEP)+EM1 + EM2 + EM3+EM4	AJUSTAMENTOS FINAIS		ME+EM1+EM2 + EM3+EM4 (Corrigido)
		DÉBITO	CRÉDITO	
<b>FUNDOS PROPRIOS</b>				
Patrimonio/Capital	159.110.165,92			159.110.165,92
Prestações Suplementares	882.582,98			882.582,98
DIFERENÇAS DE CONSOLIDAÇÃO	2.566.510,16			2.566.510,16
Ajustamentos de Partes de Capital em empresas	-715.890,45			-715.890,45
Reservas	187.187.154,11			187.187.154,11
Resultado Trabsitado	-21.305.818,98			-21.305.818,98
Resultado Liquido	-18.526.354,35		690.185,18	-17.836.169,17
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS</b>	<b>309.198.349,39</b>	<b>0,00</b>	<b>690.185,18</b>	<b>309.888.534,57</b>
INTERESSES MINORITÁRIOS	847.292,36	847.292,36		847.292,36
<b>PASSIVO</b>				
Provisões para riscos e encargos	9.460,41			9.460,41
Dividas a terceiros - ML prazo	39.024.571,31			39.024.571,31
Dividas a terceiros - C prazo	43.466.864,27			43.466.864,27
Acréscimos e Diferimentos	30.327.830,19			30.327.830,19
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>112.828.726,18</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>112.828.726,18</b>
<b>TOTAL FUNDOS PROPRIOS/PASSIVO</b>	<b>421.179.783,22</b>	<b>847.292,36</b>	<b>690.185,18</b>	<b>421.869.968,40</b>

**Quadro N.º13 – Demonstração dos resultados consolidados Final**

Município de Évora

31 de Dezembro de 2009

CONTAS	RUBRICAS	ME+EM1+EM2 + EM3+EM4	AJUSTAMENTOS	TOTAL CONSOLIDADO
<b>CUSTOS E PERDAS</b>				
61	Custo da Mercadoria Vendida e Matéria Consumida	6.480.711,88		6.480.711,88
62	FSE	13.667.209,01	-297.197,21	13.370.011,80
63	Transf. Correntes e sub.correntes concedidos	2.287.530,27		2.287.530,27
6x	Restantes custos e perdas	40.437.168,57		40.437.168,57
68xx	Amortização <i>goodwill</i>		157.107,18	157.107,18
	INTERESSES MINORITÁRIOS		-847.292,36	-847.292,36
88	Resultado líquido	-18.526.354,35	690.185,18	-17.836.169,17
<b>TOTAL</b>		<b>44.346.265,38</b>	<b>-297.197,21</b>	<b>44.049.068,17</b>
<b>PROVEITOS E GANHOS</b>				
71	Vendas	9.513.111,52	-297.197,21	9.215.914,31
712 + 72	Prestações de serviços	11.605.763,14		11.605.763,14
74	Transferências e sub.obtidos/subsídios à exploração	19.317.453,87		19.317.453,87
7x	Restantes proveitos e ganhos	3.909.936,85		3.909.936,85
<b>TOTAL</b>		<b>44.346.265,38</b>	<b>-297.197,21</b>	<b>44.049.068,17</b>

## 4. Conclusões

### 4.1 Centradas nos objectivos gerais e específicos

De modo geral, apesar de todos os entraves, limitações e espaço temporal utilizado, é possível concluir-se que os objectivos gerais descritos e apresentados ao longo do relatório foram atingidos. O processo de consolidação de contas, de um modo ajustado, foi aplicado no Município de Évora, apesar de ainda não implementado, o que acontecerá em fase posterior.

Sendo o objectivo específico o Estudo da consolidação de contas, em particular no Município de Évora, dado este preencher os requisitos que o obrigam a realizar o processo de consolidação de contas, e voltando a referir a existência dos inúmeros entraves e limitações encontradas, pode dizer-se que os mesmos também foram atingidos. Foi possível a adequação e conciliação dos diversos normativos, de modo a permitir a aplicação prática do processo de consolidação.

Tendo a componente prática, desenvolvida ao longo do estágio, ter sido simplesmente para efeitos internos, a mesma proporcionou não só uma visão o mais verdadeira e apropriada da situação económica e financeira do M.E., como também serviu de ponto de partida para inícios de trabalho de consolidação para o ano de 2010.

### 4.2 Limitações

Foram várias as limitações encontradas ao longo deste relatório, destacando-se essencialmente:

1. Ausência de normativo específico acerca da temática em questão;
2. Ausência de qualquer tentativa, em anos anteriores de consolidação existente no Município de Évora;
3. A inexistência de Manual e *Dossier* de Consolidação;
4. Existência de normativos diferentes da entidade mãe e suas subsidiárias;
5. Algumas dificuldades na obtenção de todos os relatórios de contas e respectivas demonstrações financeiras;
6. Espaço temporal restrito para desenvolvimento dos trabalhos realizados.

Apesar das limitações acima descritas, muitas outras foram surgindo, as quais foram ultrapassadas com sucesso, sendo este relatório prova de que é possível a realização da consolidação de contas no Município de Évora.

### **4.3 Contributos do trabalho**

O projecto de consolidação de contas proposto, se implementado, proporcionará mais valias ao Município de Évora e na apresentação das contas consolidadas. Primeiramente estas são de carácter obrigatório e em seguida proporcionará uma imagem o mais verdadeira e apropriada da realidade da posição do ME.

A tomada de decisões será, certamente, feita com base numa informação contabilística e financeira o mais fiável e concreta, permitindo igualmente uma maior transparência pública dos resultados financeiros do ano, revelando diversas formas e capacidades de investimento e de financiamento do grupo.

De um modo sucinto, a aplicação da consolidação de contas permitirá responder a necessidades de informação externas e internas.

Será de todo, interessante e importante a aplicação da mesma num futuro próximo nas autarquias locais, em especial no Município de Évora.

### **4.4 Propostas de trabalhos a desenvolver no futuro**

No âmbito da consolidação de contas, seria interessante e uma mais valia dar continuidade aos trabalhos de consolidação nos Municípios, dada a importância do tema.

Cada Município deve proceder à elaboração do manual e *dossier* de consolidação, sendo estes elementos actualizados sempre que existam mudanças, e essencialmente no fecho de cada exercício económico, de forma a proporcionar uma imagem o mais verdadeira e apropriada da entidade mãe.

Futuramente o facto do Sector Público ainda não ter adaptado os seus Planos Oficiais de Contabilidade às Normas de Contabilidade Internacionais e Nacionais, irá requerer a sua compatibilidade colocando-se o problema nos seguintes nível de actuação:

- Planos de contas com codificações diferentes;
- Valorimetria adoptando o critério do custo de reposição e do justo valor;
- Impostos diferidos.

Ao nível da conversão de contas o problema requer a obrigatoriedade da conversão das contas das entidades que utilizam agora o SNC para os códigos de contas da empresa-mãe do sector público, o que no caso dos Municípios será o POCAL.

No que toca à valorimetria coloca-se o problema quando as entidades que adoptam agora o SNC procederem a revalorizações dos seus activos fixos tangíveis, ou valorizações dos mesmos com base no justo valor, o qual não é aceite no âmbito dos planos sectoriais públicos.

Ao nível dos impostos diferidos não são os mesmos previstos nos planos sectoriais públicos, todavia as empresas que adoptam o SNC e que utilizem o mecanismo dos referidos impostos diferidos, têm que ser pensados. Efectivamente apesar da empresa-mãe não estar sujeita a impostos, os mesmos são um factor relevante e de aplicabilidade nas entidades que consolidam e que em muitos casos podem trazer efeitos relevantes nos capitais próprios consolidados.

Por último, o *goodwill*, onde por norma podem resultar valores materiais e de relevante atenção dos interessados nas demonstrações financeiras consolidadas. Propomos, no sentido da importância do mesmo, de definir em concreto o tratamento do mesmo, minimizando problemas de harmonização em todas as entidades.

Identificamos que nem a Orientação nº 1/2010, nem os vários Planos Sectoriais de Contabilidade Pública fazem qualquer referência a *goodwill* e sua respectiva valorização e tratamento contabilístico, sendo de adoptar, em nossa opinião, os métodos já definidos nas normas internacionais de contabilidade do sector público, as quais foram beber às normas do sector privado.

Espera-se que este relatório proporcione a sua aplicação prática nos Municípios, particularmente no Município de Évora, proporcionando uma imagem o mais verdadeira e apropriada do grupo municipal analisado.

## **Bibliografia consultada e referenciada**

### **Livros/Outros:**

Borges, A., Rodrigues, A., Rodrigues, R., 2005. Elementos de Contabilidade Geral. 22.<sup>a</sup> Edição. Áreas Editora, Lisboa.

Carvalho, J. B.C., Fernandes, M. J. e Teixeira, A., 2002. POCAL Comentado – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais. Rei dos Livros, Lisboa.

Carvalho, J.B.C., Alves, J.M.A., 2006. Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE Comentado. Publisher Team, Lisboa.

Correia, F.A., Nicolau, J., Pão Alvo, J., Portela, R., 2007. POCAL: Contributos para a Consolidação de Contas nos Municípios. ATAM, Santarém.

Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O. e Silva, S., 2002. POC-Educação Explicado – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação (Regime Geral e Simplificado). Rei dos Livros, Lisboa.

Ferreira, A.; Santos, C. – Linguagem XBRL: Suporte à Consolidação de Contas na Administração Pública. XI Congresso de Contabilidade, Coimbra, Novembro 2006.

Gonçalves, S.M.O.S., 2007. A consolidação de contas da Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica. Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade do Minho.

Lopes, C.A.R., 2010. Consolidação de Contas – De acordo com o SNC e as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS). Edições Silabo, Lisboa.

López, D. A.; Pablos Rodriguez, J.L.,1998. *Los estados financieros consolidados de las entidades públicas, I Jornada de trabajo sobre consolidación contable – La consolidación contable en los sectores privado, financiero y publico*. Universidad de Murcia: Departamento de Economía Financiera y contabilidad

Marques, M.C.C. M., 2002. *A Prestação de Contas no Sector Público*, DisLivro, Lisboa.

Pires, J., Gomes, J, 2010. *SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática*. Vida Económica, Porto.

Ricardo, A.A.L.R., 2008. *Um modelo de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa*. Trabalho de projecto em Administração e Políticas Sociais. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.

Rodrigues, J., 2010. *SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Explicado*. Porto Editora, Porto.

### **Revistas/Artigos:**

Guimarães, Joaquim Fernando Cunha – “A Revisão de Contas nos municípios”. *Revista Revisores Auditores*, (Jan/Mar 2007), P. 21-27

Lérias, António Gervásio – “Contas individuais, consolidadas e separadas: IFRS para o SNC”. *Revista TOC*, Nº 92 (Novembro 2007), P. 36-40.

Lopes, Carlos, Pires, João – “A consolidação de contas no sector público”. *Revista Revisores e Auditores* N.º52, (Jan/Mar 2011), P. 42-63.

## Legislação:

- Decreto-Lei n.º 410/89, de 21/11 – Aprova o POC.
- Decreto-Lei n.º 238/91, de 02/07 – Estabelece normas relativas à consolidação de contas de sociedades, introduzindo alterações ao POC.
- Decreto – Lei n.º 232/97, de 03/09 – Aprova o POCP.
- Decreto – Lei n.º 54-A/99, de 22/02 – Aprova o POCAL.
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02/12 – Altera o POCAL.
- Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 05/04 – Altera o POCAL.
- Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17/02 – Transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2003/51/CE.
- Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/01 – Regime de Reintegrações e Amortizações.
- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09 – Regime de Depreciações e Amortizações.
- Directiva n.º 83/349/CEE, de 13/07/83 (7.ª Directiva) – Relativa às contas consolidadas.
- Lei n.º 58/98, de 18/08 – Lei das empresas municipais, intermunicipais e regionais, entretanto revogada.
- Lei n.º 162/99, de 14ª/09 – Altera o POCAL.
- Lei n.º 53-F/2006, de 29/12 – Aprova o RJSEL.
- Lei n.º 2/2007, de 15/01 – Aprova a actual versão da LFL.
- Portaria n.º 671/2000, de 17/04 – Aprova o CIBE – Cadastro Inventário dos Bens do Estado.
- Portaria n.º 794/2000, de 20/09 – Aprova o POCEducação.
- Portaria n.º 474/2010, de 01/07, - Com a orientação 1/2010 “Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo.
  
- Directrizes Contabilísticas
  - DC n.º1 – Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais.
  - DC n.º 9 – Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas.
  - DC n.º 23 – Relação entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade.
  - DC n.º 24 – Empreendimentos conjuntos.

- Directriz de Revisão/Auditoria
  - DR/A n.º 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas.
  - RT 9 – Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas
  
- Normas Internacionais de Contabilidade
  - IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas
  
- Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público
  - IPSAS 6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas.
  - IPSAS 7 - Contabilização de Investimentos em Associadas.
  - IPSAS 8 - Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.
  
- Planos Oficiais de Contabilidade
  - POC
  - POCAL
  - POC Educação
  - POCISSSS
  - POCMS
  
- Sistema de Normalização Contabilística
  - Decreto-Lei n.º 158/2009
  - Aviso n.º 15652/2009
  - Aviso n.º 15653/2009
  - Aviso n.º 15654/2009
  - Aviso n.º 15655/2009 - Normas contabilísticas e de Relato Financeiro
  - Portaria n.º 986/2009
  - Portaria n.º 1011/2009

### **Cibergrafia:**

- [www.otoc.pt](http://www.otoc.pt)
- [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)
- [www.cm-evora.pt](http://www.cm-evora.pt)
- [www.cnc.min-financas.pt](http://www.cnc.min-financas.pt)
- [www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)
- [www.dgo.pt](http://www.dgo.pt)
- [www.portalautarquico.pt](http://www.portalautarquico.pt)

# ANEXOS

**Anexo 1 – Balanço consolidado**

ACTIVO	Exercícios			
	AB	N AP	AL	N-1 AI
<b>Imobilizado</b>				
<b>Bens de domínio público:</b>				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios e outras construções				
Outras construções e infra-estruturas				
Infra-estruturas e equipamento de natureza militar				
Bens do património histórico, artístico e cultural				
Outros bens de domínio público				
Imobilizações em curso de bens de domínio público				
Adiantamentos por conta de bens de domínio público				
<b>Imobilizações incorpóreas:</b>				
Despesas de instalação				
Propriedade industrial e outros direitos				
Imobilizações em curso de imobilizações incorpóreas				
Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
Diferenças de consolidação				
<b>Imobilizações corpóreas:</b>				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios e outras construções				
Equipamento e material básico				
Equipamento de transporte				
Ferramentas e utensílios				
Equipamento administrativo				
Taras e vasilhame				
Outras imobilizações corpóreas				
Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas				
Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas				
<b>Investimentos financeiros:</b>				
Partes de capital				
Obrigações e títulos de participação				
Investimentos em imóveis				
Outras aplicações financeiras				
Imobilizações em curso de investimentos financeiros				
Adiantamentos por conta de investimentos financeiros				
<b>Circulante</b>				
<b>Existências:</b>				
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				
Produtos e trabalhos em curso				
Sub-produtos, desperdícios, resíduos e refugos				
Produtos acabados e intermédios				
Mercadorias				
Adiantamentos por conta de compras				
<b>Dívidas de terceiros – Médio e longo prazo (a)</b>				
<b>Dívidas de terceiros – Curto prazo:</b>				
Empréstimos concedidos				
Clientes				
Alunos				
Utentes				
Clientes, Alunos e utentes de cobrança duvidosa				
Devedores pela execução do orçamento				
Adiantamentos a fornecedores				
Estado e outros entes públicos				
Outros devedores				
<b>Títulos negociáveis:</b>				
Ações				
Obrigações e títulos de participação				
Títulos da dívida pública				
Outros títulos				
Outras aplicações de tesouraria				
<b>Conta no Tesouro, depósitos em instituições financeiras e caixa:</b>				
Conta no Tesouro				
Depósitos em instituições financeiras				
Caixa				
<b>Acréscimos e diferimentos:</b>				
Acréscimos de proveitos				
Custos diferidos				
<b>Total de amortizações</b>				
<b>Total de provisões</b>				
<b>Total de activo</b>				

FUNDOS PRÓPRIOS E PASSIVO	Exercícios	
	N	N-1
<b>Fundos Próprios:</b>		
Património		
Diferenças de consolidação		
Ajustamento de partes de capital em empresas ou entidades		
Reservas de reavaliação		
<b>Reservas</b>		
Reservas legais		
Reservas estatutárias		
Reservas contratuais		
Reservas livres		
Subsídios		
Doações		
Reservas decorrentes da transferência de activos		
<b>Resultados transitados</b>		
Resultado líquido do exercício		
<b>Total dos fundos próprios</b>		
<b>Passivo:</b>		
Provisões para riscos e encargos		
Dívidas a terceiros – Médio e longo prazo (a)		
Dívidas a terceiros – Curto prazo:		
Empréstimos por dívida titulada		
Empréstimos por dívida não titulada		
Adiantamentos por conta de vendas		
Fornecedores c/c		
Fornecedores – Facturas em recepção e conferência		
Fornecedores de imobilizado - contas a pagar		
Credores pela execução do orçamento		
Adiantamentos de clientes, alunos e utentes		
Fornecedores de Imobilizado c/c		
Estado e outros entes públicos		
Outros credores		
<b>Acréscimos e diferimentos:</b>		
Acréscimos de custos		
Proveitos diferidos		
<b>Total dos fundos próprios e do passivo</b>		

## Anexo 2 – Demonstração dos resultados consolidados

Custos e perdas	Exercício	
	N	N-1
<b>Custo das mercad. vendidas e das matérias consumidas:</b>		
Mercadorias		
Matérias		
Fornecimentos e serviços externos		
Custos com o pessoal		
Transferências correntes concedidas e prestações sociais		
Amortizações do exercício		
Provisões do exercício		
Outros custos e perdas operacionais		
(A)		
Custos e perdas financeiras		
(C)		
Custos e perdas extraordinárias		
(F)		
Interesses minoritários		
<b>Resultado líquido do exercício</b>		
<b>Proveitos e ganhos</b>		
Vendas e prestações de serviços		
Vendas		
Prestações de serviços		
Impostos, taxas e outros		
Trabalhos para a própria entidade		
Proveitos suplementares		
Transferências e subsídios correntes obtidos:		
Transferências - Tesouro		
Outras		
Outros proveitos e ganhos operacionais		
(B)		
Proveitos e ganhos financeiros		
(D)		
Proveitos e ganhos extraordinários		
(E)		

Resultados operacionais: (R) – (A) =
Resultados financeiros: (D+H) – (C+A) =
Resultados correntes: (D) – (C) =
Resultados líquidos do exercício: (E) – (F) =
Resultado líquido consolidado do exercício com
interesses minoritário: (F) – (E) =