FORMAÇÃO CONTÍNUA 2019
19-24 de Agosto

Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCAM

ACA 2021 MOZAMBIQUE
6th AFRICAN CONGRESS OF ACCOUNTANTS
EMBRACING THE 4TH INDUSTRIAL REVOLUTION

# Contabilidade Financeira
# 6ª EDIÇÃO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA

# Contabilidade Financeira

**Programa:**

**NCRF 12 –** Impostos sobre o Rendimento Corrente e Diferidos

**NCRF 20 –** Investimentos em subsidiárias, Associadas e empreendimentos conjuntos

FORMAÇÃO CONTÍNUA 2019
19-24 de Agosto

Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCAM

ACOA
2021 MOZAMBIQUE
6th AFRICAN CONGRESS OF ACCOUNTANTS
EMBRACING THE 4th INDUSTRIAL REVOLUTION

# Programa

IMPOSTOS DIFERIDOS: CONSIDERAÇÕES GERAIS

IMPOSTO DIFERIDO /IMPOSTO CORRENTE

ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

CASOS PRÁTICOS

# NCRF 12 – Impostos sobre o Rendimento Correntes e Diferidos eDiferidos Diferidos

## Objectivos

Definir e o que se deve entender por impostos diferidos – qual o seu objectivo e como se contabilizam;

Reconhecer os princípios constantes da norma IAS 12/NCRF 12 e a sua aplicação nas demonstrações financeiras;

Reconhecer e compreender as implicações de vários casos práticos ao longo da sessão, apreendendo melhor os conceitos;

Reconhecer as taxas aplicáveis e o efeito da alteração de taxas, bem como o reporte dos prejuízos e créditos fiscais.

Em suma, como identificar, calcular, mensurar e reconhecer nas demonstrações financeiras.

Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCAM

# Impostos diferidos: Considerações gerais

A Contabilidade e a Fiscalidade têm **OBJETIVOS DIFERENTES**

- A contabilidade é um sistema de informação financeira que se destina a um conjunto diverso de utilizadores (Estado, investidores, fornecedores, clientes, público em geral)
- A fiscalidade procura, antes de mais, a obtenção de receitas fiscais (art.º 127º CRM e art.º 3.º LGT)

Divergências entre o resultado contabilístico e fiscal

**IMPOSTOS DIFERIDOS**

# Impostos Diferidos

- Diferenças que surgem entre as normas contabilísticas e as regras fiscais;
- Dão origem a activos ou passivos por impostos diferidos;
- Têm como objectivo uma correcta especialização do imposto sobre o rendimento do período, ou seja, reconhecer no mesmo período das transacções o imposto sobre o rendimento com que estas se relacionam.

# Diferenças Temporarias/ Diferenças Permanentes

- Diferenças Temporarias, aquelas que se podem reprecutir no futuro – Exemplo reporte de prejuízos fiscais.

- Diferenças permanentes, aquelas que se consomem com o apuramento do lucro tributável – Exemplo gastos não dedutíveis para efeitos fiscais (art.º 36.º do CIRPC)

# IMPOSTO DIFERIDO/IMPOSTO CORRENTE

Imposto Corrente - determinado de acordo com as **regras** estabelecidas pelas autoridades fiscais;

Imposto Diferido – determinado de acordo com os **princípios** estabelecidos na NCRF 12;

Gasto (Rédito) de Imposto = Imp. Corrente + Imp. Diferido - é a quantia agregada incluída na determinação do RL do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos

( NCRF 12).

# ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Referem-se às quantias de Imposto sobre o rendimento **recuperáveis** em períodos futuros respeitantes a: .

- diferenças temporárias dedutíveis;
- reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- reporte de créditos tributáveis não utilizados.

# Activos por Impostos diferidos

Diferenças Temporárias Dedutíveis Resultam numa diminuição de tributação, no futuro. diferidos, se verificadas as condições para o seu reconhecimento (princípio da prudência).

Resulta no futuro numa diminuição de tributação em imposto sobre o rendimento.

- Custo contabilístico anterior ao custo fiscal ( Prejuizos fiscais, imparidades não dedutíveis ou excessivas);
- Proveito fiscal anterior ao proveito contabilístico (ex: lucros tributáveis imputados por Agrupamentos Complementares de Empresas).

# Passivos por Impostos diferidos

Referem-se às quantias de Imposto sobre o rendimento **pagáveis** em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis, tais como:

- Reservas de Revalorização
- Subsídios ao Investimento

# Diferenças Temporárias

| | Valor Contabilistica> Valor Fiscal | Valor Contabilistica< valor Fiscal |
|---|---|---|
| Activo | Passivos por impostos diferidos | Activos por impostos diferidos |
| Passivo | Activos por impostos diferidos | Passivos por impostos diferidos |

# CÁLCULO

- (BASE CONTABILÌSTICA – BASE FISCAL) * TAXA DE IRPC = ACTIVO/PASSIVO POR IMPOSTOS DIFERIDOS

# Contas

- Desdobramento das contas PGC - NIRF:
- CLASSE 4
- 4 411 Impostos Corrente 446 Impostos Diferidos
- 4461 - Activos por impostos diferidos 4462- Passivos por impostos diferidos
- CLASSE 5
- 561/2 – Impostos Diferidos relactivos a Reaval. AT's
- 5892 – Impostos Diferidos Outros Excedentes
- 59 – Resultados Transitados
- CLASSE 8
- 851 – Imposto Estimado para o Período
- 8521 - Reconhecimento dum activo por impostos diferidos
- 8522 – Reconhecimento dum Imposto Diferido dum passivo por impostos diferidos

# Activos/Passivos por Impostos Diferidos

As contas consideradas para efeito de ID's são respectivamente: 4461 – Activos por Impostos Diferidos 4462 – Passivos por Impostos Diferidos

Estas contas têm as suas contrapartidas na natureza das operações que lhes deram origem. Assim, o valor do imposto diferido que resulta destas é reconhecido nas contas 561 e 562 (para os excedentes de revalorização) e 58 (para outras variações no capital próprio), 59 (reporte de prejuízos) e 8521 e 8522 para reconhecimento dos impostos diferidos noutros casos

# Activos/Passivos por Impostos Diferidos

- Posteriormente, estes impostos (Activos e Passivos por Impostos Diferidos) são utilizados para que os Impostos sobre o rendimento sejam reconhecidos nos mesmos períodos em que as transacções com que se relacionam o são, utilizando-se por contrapartida da conta 85 – IRPC – Imp. Diferido

# Activos/Passivos por Impostos Diferidos

Ao reconhecer-se um activo ou um passivo, pode resultar para a entidade um activo ou um passivo por impostos diferidos, se as normas contabilísticas pelas quais foi reconhecido diferirem das regras fiscais;

Neste caso, as diferenças resultantes podem ter um carácter definitivo ou podem ser diferenças temporárias.

# DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

Diferenças Temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação, e podem ser (NCRF 12):

diferenças temporárias <u>dedutíveis</u> - de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros.

diferenças temporárias <u>tributáveis</u> - de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros;

# Síntese

- Em resumo, podemos afirmar que as diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo/passivo no balanço e a sua base fiscal;

- A saber, a base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais ( NCRF 12).

# Sintese

- Com base nos  NCRF 12, podemos verificar que a existência de impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos **(passivos por impostos diferidos).**

- Se a quantia paga respeitante aos passivos por impostos correntes exceder a quantia devida, esse excesso deve ser reconhecido como um activo **(activo por impostos diferidos).**

# CASO PRÁTICO 1

- Créditos sobre clientes:
- Existem créditos sobre clientes no valor de 200.000MT, correspondentes a vendas já reconhecidas no resultado fiscal. Uma vez que a realização do crédito se presume como certa, a sua base tributável é igualmente de 200.000MT, pelo que nesta situação não existe lugar ao reconhecimento de impostos diferidos.

# CASO PRÁTICO 2

Uma determinada empresa, no ano N reconheceu como gastos multas de transito e multas fiscais num montante de 50.000.00MT, estes gastos não são aceites fiscalmente, longo contribuem para a determinação do lucro tributável e sujeitos ao Imposto corrente, mas não existe reconhecimento de imposto diferido, porque se trata de uma diferença entre o valor contabilístico e o valor fiscal que não reverterá no futuro - **DIFERENÇAS PERMANENTE**

# CASO PRÁTICO 3

- A Empresa XPTO, SA no seu segundo ano de actividade acumulou prejuízos fiscais no montante de 50.000,00MT, sendo 40.000,00 no primeiro ano e 10.000,00 no segundo. Nos 2 anos seguintes obteve os seguintes lucros:
- 3 ano – 40.000.00MT
- 4 ano - 50.000,00MT

- No primeiro ano não foi criado nenhum activo por impostos diferidos Já que não havia perspectiva de benefícios futuros, no segundo ano por a perspectiva já ser diferente, procedeu-se aos seguintes registos:

# CASO PRÁTICO 3

| DESCRIÇÃO | DÉBITO | CRÉDITO | VALOR |
|---|---|---|---|
| Ano 2 | | | |
| Reconhecimento dum activo por impostos diferidos (50.000.00*32%) | 4461 | 59 | 16.000,00 |
| Ano 3 | | | |
| Realização parcial do activo por impostos diferidos (40.000,00*32%) | 852 | 4461 | 12.800,00 |
| Ano 4 | | | |
| Realização final do activo por impostos diferidos (50.000 -40.000)*32% | 852 | 4461 | 3.200.00 |
| Imposto corrente a pagar (50.000.00 - 10.000.00)*32% | 851 | 44112 | 12.800.00 |

# CASO PRÁTICO 4

- A Empresa XPTO, SA, reconheceu no ano N uma provisão para outros riscos e encargos no valor de 500.000,00MT (a qual não é aceite fiscalmente art.º 28 do CRPC), nesse mesmo exercício apresentou um prejuízo contabilístico no valor de 200.000,00 MT. A empresa espera reverter a provisão nos 2 anos seguintes em percentagens iguais . A situação é a seguinte nos anos N , N+1 e N+2

| **Resultado Líquido no ano N** | **(200.000,00)** |
|---|---|
| Provisão constituída não aceite fiscalmente | 500.000,00 |
| Valor da matéria colectável | 300.000,00 |
| IRPC a pagar (300.000,00*32%) | 96.000,00 |
| | |

# CASO PRÁTICO 4

| **Resultado Líquido no ano N+1** | **800.000,00** |
|---|---|
| Reversão (utilização) da provisão 50%<br>Ganho não aceite fiscalmente | (250.000,00) |
| Valor da Matéria Colectável | 550.000,00 |
| **IRPC a pagar (550.000,00*32%)** | **176.000,00** |
| **Resultado Líquido no ano N+2** | 700.000,00 |
| Reversão (utilização) da provisão 50%<br>Ganho não aceite fiscalmente | (250.000,00) |
| Valor da Matéria Colectável | 450.000,00 |
| **IRPC a pagar ( 450.000,00 *32%)** | **144.000,00** |

# CASO PRÁTICO 4

| DESCRIÇÃO | DÉBITO | CRÉDITO | VALOR |
|---|---|---|---|
| **ANO N** | | | |
| Imposto corrente a Pagar | 851 | 44112 | 96.000,00 |
| Reconhecimento dum Activo por ID (500.000 *32%) | 4461 | 852 | 160.000,00 |
| **ANO N+1** | | | |
| Imposto Corrente a Pagar | 851 | 44112 | 176.000.00 |
| Realização parcial do ID (250.000,00*32%) | 852 | 4461 | 80.000,00 |
| **ANO N+2** | | | |
| Imposto Corrente a Pagar | 851 | 44112 | 144.000,00 |
| Realização Parcial do ID (250.000*32%) | 852 | 4461 | 80.000,00 |

# CASO PRÁTICO 5

- A empresa XPTO, S.A apresentava em N o seu equipamento básico registado por 500.000MT, dos quais 1.000.000MT relactivo ao seu custo de aquisição e 500.000MT relactivos a depreciações acumuladas. A vida útil desse equipamento é de 10 anos e o seu justo valor corresponde a 750.000MT. Desta forma, estamos perante uma diferença temporária tributável, ou seja estamos perante uma diferença susceptível de compensação em períodos futuros entre o valor contabilístico do activo e a sua base tributável. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

# CASO PRÁTICO 5

## Revalorização de AT

| | | |
|---|---|---|
| **Quantia Bruta** | 1 000 000,00 | = |
| **Depreciações** | 500 000,00 | |
| **Quantia escriturada** | 500 000,00 | |
| **Justo Valor** | 750 000,00 | |
| **Quantia a aumentar** | 250 000,00 | =750.000,0 - 500.000,00 |

**Índice de revalorização = Justo Valor / Quantia escriturada**

(750.000 / 500.000)
= 1,50

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Quantia bruta a reexpressar =** | 1 000 000,00 | 1,50 | = | 1 500 000,00 | - | 1 000 000,00 | = | 500 000,00 |
| **Depreciações a reexpressar =** | 500 000,00 | 1,50 | = | 750 000,00 | - | 500 000,00 | = | 250 000,00 |

## Cálculo do passivo por imposto diferido

Excedente de revalorização = 500 000,00 - 250 000,00 = 250 000,00

Imposto Diferido Passivo = 80 000,00= 250000 *32%

## Depreciação em N + 1

| | | |
|---|---|---|
| Q. Bruta | 1 500 000,00 | As deprec. acum. foram já reexpressas em N por 5 períodos |
| v. útil | 10 anos | 150 000,00 * 5 = 750 000,00 |
| Depr. ano | 150 000,00 | |

**Realização do Excedente de Revalorização e respectivo imposto diferido**

| | | |
|---|---|---|
| Excedente de revalorização = | 250 000,00 | |
| Remanescente vida útil = | 5 anos | |
| Quantia anual realizada = | 50 000,00 | = 250 000,00 / 5 |
| Anul. Excedente Imp. Diferido = | 80 000,00 | / 5 = 16 000,00 |

# Registos Contabilísticos:

322 - Equipamento Básico

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 500 000,00 | | |

3822 - Depreciações Acumuladas

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 250 000,00 | 1) |
| | | 150 000,00 | 3) |

5611- Excedentes - Antes de ISR

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4) | 50 000,00 | 250 000,00 | 1) |

5612 - Excedentes… / Impostos Diferidos

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 80 000,00 | 16 000,00 | 5) |

4462 - Passivos por Impostos Diferidos

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6) | 16 000,00 | 80 000,00 | 2) |

6512 - Depreciações…/AFT's

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 150 000,00 | | |

59 - Resultados Transitados

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 16 000,00 | 50 000,00 | 4) |

852 - Impostos Diferidos

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 16 000,00 | 6) |

- 1) P/ aumento originado pela revalorização
- 2) P/ registo do Passivo p/ Imposto Diferido
- 3) P/ depreciação do período
- 4) P/ realiz. do excedente de revalorização
- 5) P/ anulação do imposto diferido
- 6) P/ desreconhecimento parcial dos ID's relactivos à parte não aceite fiscalmente da revalorização do bem

# CASO PRÁTICO 6

- A sociedade XPTO. SA, no ano N aleanou um equipamento reconhecido no seu activo fixo, obtendo assim uma mais valia contabilística no valor de 500,000,00MT, coincidente com a mais valia fiscal, como o valor de realização foi totalmente realizado em N+1, com a aquisição de um novo edificio por 1.000.000,00MT, por força do art.º 39 do IRPC, não há lugar a tributação sobre a mais valia produzida, Assim:

# CASO PRÁTICO 6

| | |
|---|---|
| Mais valia no ano N | 500.000,00MT |
| Resultado Liquido no ano N | 750,000,00MT |
| Reinvestimento  em equipamento no ano N+1 | 1.000.000,00MT |
| Amortização contabilística no ano N+1 (vida útil 10 anos) | 100.000,00MT |
| Resultado liquido no ano N+1 | 300.000,00MT |
| Amortização contabilistica  acumuladas N+2 a N+10 | 1.000.000,00MT |
| Resultados  liquidos acumulados dos anos N+2 a N+11 | 6.000.000,00MT |

# CASO PRÁTICO 6

| Descrição | Débito | Crédito | Valor |
|---|---|---|---|
| Ano N | | | |
| Reconhecimento dum passivo por impostos diferidos ( 500.000,00MT*32%) | 852 | 4462 | 160.000,00 |
| Apuramento do I.C. a pagar [(750.000-500.000)*32%] | 851 | 44112 | 80.000,00 |
| **Ano N+1** | | | |
| Realização parcial do passivo por ID (100,000*32% | 4462 | 852 | 32.000,00 |
| Apuramento do IC (300.000+100.000)*32% | 851 | 44112 | 128.000,00 |
| **Ano N 2 a N+11** | | | |
| Realização final do passivo por ID[(500.000 - 100.000)*32% | 852 | 4462 | 128.000,00 |
| Apuramento do IC a pagar[(6.000.000+(500.000-100.00)*32% | 851 | 44112 | 2.048.000,00 |

# Caso Prático 7

- A empresa XPTO, S.A adquiriu em 01/01/N um imóvel por 2.000.000MT, com o intuito da sua valorização. Em Dezembro de N o justo valor desse imóvel ascendia a 2.500.000MT. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita? Os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

# Caso Prático 7

| Descrição | Débito | Crédito | Valor |
|---|---|---|---|
| Reconhecimento de Ganhos por aumento do Justo Valor (2.500.000-2.000.000) | 361 | 792 | 500.000,00 |
| Reconhecimento do Passivo por impostos diferidos (500.000,00*32%) | 8522 | 4462 | 160.000,00 |
| | | | |
| | | | |

# Caso Prático 8

- A empresa XPTO, S.A reconheceu pela primeira vez em N, dívidas a receber no valor de 500.000MT, como dívidas de cobrança duvidosa. De referir que as dívidas a receber mencionadas foram reconhecidas, na sua totalidade, como perdas por imparidade. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?
- De acordo com o definido no art.º 28 e 29 do CIRPC, aplica-se a taxa de 1.5%, com limite acumulado de 6%.

# Caso Prático 8

| Descrição | Débito | Crédito | Valor |
|---|---|---|---|
| Ano N | | | |
| Reconhecimento dos créditos de C. Duvidosa[ (500.000.00*1,5%)-500.000*32%)] | 4461 | 8521 | 152.500.00 |
| | | | |

# Divulgações

Tendo em conta as situações mencionadas nas questões anteriores, quais seriam as divulgações necessárias serem efectuadas nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.?

No caso desta. tendo em conta as situações supra mencionadas as divulgações necessárias a serem efectuadas no âmbito dos Impostos Diferidos serão as seguintes:

# Divulgações

## Políticas contabilísticas

Os impostos diferidos são reconhecidos em resultados, excepto quando estão relacionados com itens que são reconhecidos directamente nos capitais próprios, caso em que são também registados por contrapartida dos capitais próprios.

Os impostos diferidos são calculados, de acordo com o método do passivo com base no balanço, sobre as diferenças temporárias entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base fiscal, utilizando as taxas de imposto aprovadas ou substancialmente aprovadas à data de balanço em cada jurisdição e que se espera virem a ser aplicadas quando as diferenças temporárias se reverterem.

# Divulgações

Os impostos diferidos passivos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, das diferenças resultantes do reconhecimento inicial de activos e passivos que não afectem quer o lucro contabilístico quer o fiscal, e de diferenças relacionadas com investimentos em subsidiárias na medida em que não seja provável que se revertam no futuro.

Os impostos diferidos activos são reconhecidos apenas na medida em que seja expectável que existam lucros tributáveis no futuro capaz de absorver as diferenças temporárias dedutíveis.

# Divulgações

A empresa procede à compensação de activos e passivos por impostos diferidos, sempre que:

O imposto sobre o rendimento de cada subsidiária a pagar às Autoridades Fiscais é determinado numa base líquida, isto é, compensando impostos correntes activos e passivos, e

Os impostos são cobrados pela mesma Autoridade Fiscal sobre a mesma entidade tributária.

Esta compensação é por isso, efectuada ao nível de cada subsidiária, reflectindo o saldo activo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos activos e o saldo passivo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos passivos.

# CONCLUSÃO

De forma sucinta, de referir que nos casos apresentados permite :

Percepcionar o enquadramento das normas contabilísticas que visam as matérias de Impostos Diferidos, nomeadamente a NCRF 12 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento;

Aferir os impactos financeiros do reconhecimento dos impostos diferidos; e

Aferir as divulgações necessárias a serem efectuadas pelas empresas em matérias de impostos diferidos.

# NCRF 20/ IAS 27 - Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos Conjuntos

# Programa

Enquadramento Normactivo dos Investimentos Financeiros no SCE

Objectivo da Norma

Âmbito da Norma

Definições da Norma

Caracterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

Contas Consolidadas

Casos Práticos

# Enquadramento Normactivo dos Investimentos Financeiros no SCE

No âmbito do SCE, e atendendo às suas particularidades, os investimentos financeiros estão enquadrados nas seguintes normas:

- **NCRF 20** - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas;
- **NCRF 21** - Concentração de Atividades Empresariais

# Objectivo da Norma

Porpociona orientações práticas quanto aos procedimentos de consolidação e estabelece o tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e entidades conjuntamente controladas (NCRF 20 §1)

(O tratamento dos empreendimentos conjuntos é independente da forma jurídica que possam revestir os interesses e os investimentos como, por exemplo: agrupamentos complementares de empresas, consórcios, agrupamentos de interesse económico e associações em participação).

# Âmbito da Norma

- **Deve ser aplicada na contabilização de:**
- (a) Interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as atividades do empreendimento conjunto se realizam e
- (b) Investimentos em associadas. (NCRF 20 §2)

# Âmbito da Norma

- **Esta Norma não se aplica a:**
  - (a) Interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas, nem a investimentos em associadas, detidos por organizações de capital de risco,(…) (NCRF 20 §4)

# Âmbito da Norma

## Esta Norma não se aplica a:

(b) Fundos de mútuos, trusts e entidades semelhantes incluindo fundos de seguros ligados a investimentos que no reconhecimento inicial sejam designados pelo justo valor por via dos resultados ou sejam classificados como detidos para negociação, os quais devem ser contabilizados de acordo com a NCRF 25 — Investimentos financeiros Operacionais Descontinuadas.(...) (NCRF 20 §4)

# Definições da Norma

**Associada**: é uma entidade sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto. (NCRF 20)

(Incluem-se aqui as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias).

# Definições da Norma

- **Controlo:** é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma e quando uma empresa –mãe detém directa através de subsidiárias, mais de metade dos poderes de voto de uma entidade subsidiária.(NCRF 20 § 6)

# Definições da Norma

- **Controlo conjunto:** É a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma atividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade **exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo** (os empreendedores). (NCRF 20 § 57)

# Definições da Norma

- **Demonstrações financeiras consolidadas:** são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

- **Empreendedor:** é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento. (NCRF 20 §5)

# Definições da Norma

- **Investidor num empreendimento conjunto:** é um participante de um empreendimento conjunto, que não tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto. (NCRF 20 §55)

# Definições da Norma

- **Subsidiária:** é uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) qual é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe). (NCRF 20 )

# Caracterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **Acordo contratual**
  - A existência de um acordo contratual é um elemento essencial para distinguir os interesses em empreendimentos conjuntos dos investimentos em associadas.
  - As atividades que não tenham acordo contratual para estabelecer o controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para as finalidades da Norma. (NCRF 20 §55)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **Formas ou estruturas de Empreendimentos Conjuntos**
  - Três tipos:
    - Operações conjuntamente controladas;
    - activos conjuntamente controlados e;
    - Entidades conjuntamente controladas. (NCRF 20 §56)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **<u>Características comuns</u> a todos os empreendimentos conjuntos:**

a) <u>Dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual</u>; e

b) <u>O acordo contratual estabelece o controlo conjunto</u>. (NCRF 20 §55)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **Influência significativa**

- Se o investidor detiver, direta ou indiretamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, (a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado).(NCRF 20 §29)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

**Operações conjuntamente controladas**

Um exemplo de uma operação conjuntamente controlada dá-se quando dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia para fabricar, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, tal como uma aeronave. (NCRF 20 §57)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

**Operações conjuntamente controladas**

As diferentes partes do processo de fabrico são levadas a efeito por cada um dos empreendedores.

Cada empreendedor suporta os seus próprios custos e obtém uma parte do rédito da venda do avião, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual. (NCRF 20 §57)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

**<u>Activos</u> conjuntamente controlados**

São activos que integram empreendimentos conjuntos e que estão sujeitos a controlo conjunto.

Muitas vezes são propriedade conjunta, dos diferentes empreendedores. (NCRF 20 §59)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

**Activos conjuntamente controlados**

**Os activos são usados para a obtenção de benefícios** para os empreendedores.

Cada empreendedor pode ficar com uma parte da produção obtida a partir dos activos.

Cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos. (NCRF 20 §61)

## Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **activos conjuntamente controlados**
- Cada empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos futuros benefícios económicos através da sua parte nos activos conjuntamente controlados. (NCRF 20 §20)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **<u>Activos</u> conjuntamente controlados**

- Muitas actividades nas indústrias do petróleo, gás e extracção de minérios envolvem activos conjuntamente controlados.

- Por exemplo, duas ou mais empresas de produção de petróleo podem conjuntamente controlar e explorar um pipeline. NCRF 20 §59)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **<u>Activos</u> conjuntamente controlados**

- Cada um dos empreendedores utiliza o pipeline para o transporte do seu próprio produto em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de exploração. (NCRF 20 §59)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **Entidades conjuntamente controladas**

- São empreendimentos conjuntos que envolvem o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. (NCRF 20 §62)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **Entidades conjuntamente controladas**

- A entidade opera da mesma forma que outras entidades, exceto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece o controlo conjunto sobre a atividade económica da entidade. (NCRF 20 §65)

# Caraterização de Empreendimentos Conjuntos e Associadas

- **<u>Entidades</u> conjuntamente controladas**
  - Controlam os activos do empreendimento conjunto;
  - Incorrem em passivos e gastos e obtém rendimentos;
  - Cada empreendedor tem direito a uma parte dos lucros da entidade conjuntamente controlada (NCRF 20 §62)

# Consolidação de Contas

Conceitos introdutórios

Normactivos

Perímetro de consolidação

Dispensas e Exclusões

Métodos de Consolidação

Resolução de casos práticos

# Conceitos introdutórios

**Consolidação de Contas**

- É um processo complexo que se desenvolve extra-contabilisticamente;
- Consiste em agregar as contas de uma entidade investidora com as suas investidas,
- As contas consolidadas representam a situação financeira e os resultados das operações do grupo como se de uma única entidade se tratasse.

# Conceitos introdutórios

**Consolidação de contas**

- Poderosa ferramenta de gestão quer para os Grupos económicos quer para fins externos;
- Permite concluir sobre a performance de cada unidade de negócio e o seu contributo para o resultado, para as necessidades de financiamento, para o cash-flow gerado, entre outros.

# Conceitos introdutórios

## Demonstrações financeiras consolidadas:

São as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

(NCRF 20 §4)

# Conceitos introdutórios

**Empresa-mãe**

É uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.

**Grupo**

É constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

(NCRF 15 §4)

# Conceitos introdutórios

- **Demonstrações Financeiras Consolidadas**
  - Balanço
  - Demonstração dos Resultados
  - Demonstração de Fluxos de Caixa
  - Demonstração de Alterações de Capital
  - Anexo
  - Relatório de Gestão

# Etapas do processo de consolidação de contas

**Determinação do perímetro de consolidação**

1. Identificação das entidades a consolidar

**Escolha do método de consolidação a aplicar**

1. De acordo a natureza e % de controlo, selecionar os métodos de consolidação a usar para cada uma das entidades

**Operações prévias à consolidação de contas**

1. Ajustamentos de homogeneização (moeda diferentes, data, etc)

**Elaboração das Demonst. Financ. Consolidadas**

1. Consolidação

# Perímetro de consolidação

# Etapas do processo de consolidação de contas

1- Determinação do perímetro de consolidação

2- Escolha do método de consolidação a aplicar

3 - Operações prévias à consolidação de contas

4 - Elaboração das Demonstrações Financeiras Consolidadas

# Perímetro de Consolidação

- O perímetro de consolidação corresponde à identificação concreta de quais as empresas a incluir na Consolidação.

- Para cumprir este passo, é essencial a elaboração de um organograma do grupo.

# Caso prático ilustractivo

A entidade A participa em 60% na sociedade B; B participa em 80% na sociedade C.

A participação indireta de A em C é de 48% (= 60% x 80%), no entanto, A controla C, uma vez que controla B, a qual controla C.

Assim, <u>apesar da participação indireta (efetiva) ser de apenas 48%</u>, verifica-se uma percentagem de controlo (80%), <u>logo C deve ser considerada uma subsidiária de A</u>.

# Perímetro de Consolidação

## Percentagem de Participação / Interesse

- Corresponde à fração de capital detida, direta ou indiretamente, pela empresa-mãe em cada sociedade dependente;
- Obtém-se multiplicando as % de participação nas sociedades que constituem a cadeia de controlo;
- Não serve para determinar o perímetro de consolidação, mas é utilizada na consolidação a fim de determinar a parte do grupo nos activos líquidos da sociedade participada.

# Perímetro de Consolidação

## Percentagem de Controlo (ou de Dependência)

- Determina a natureza da ligação de dependência entre uma sociedade e a sua participada. É utilizada na determinação do perímetro de consolidação, não sendo o único critério a ter em conta;
- É o grau de dependência representado pela % de direitos de voto da empresa participada que a participante consegue controlar, em consequência das suas participações;
- Obtém-se adicionando as % de controlo de todas as filiais do grupo que possuem uma participação.

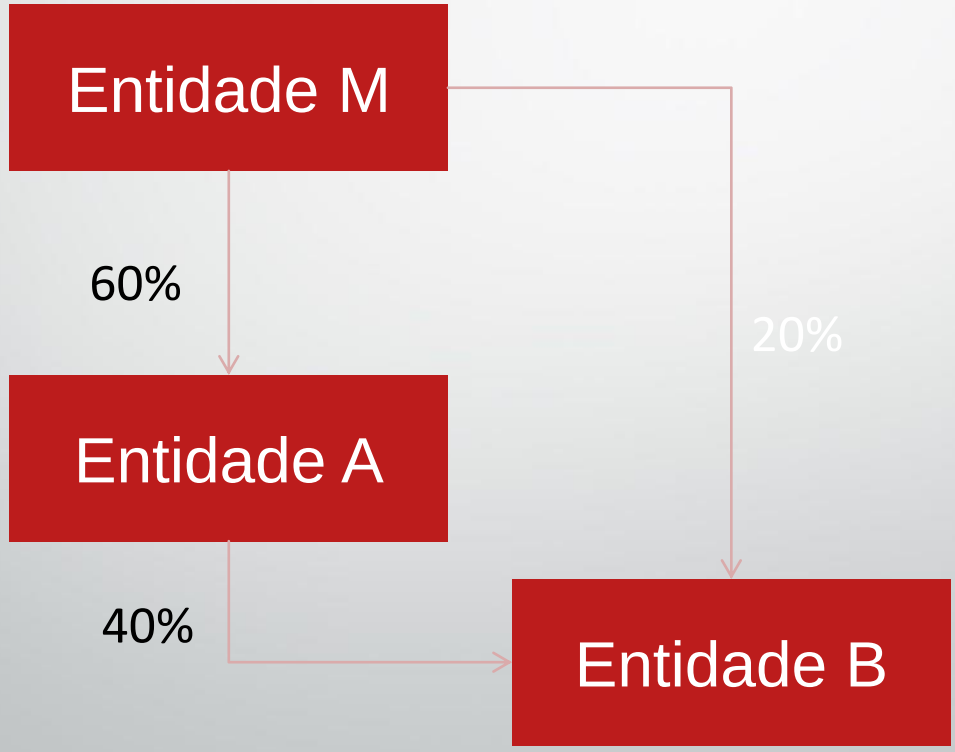
# Caso prático ilustractivo

A sociedade M possui 60% de voto da sociedade A, a qual possui, por sua vez, 40% de direitos de voto da sociedade B. Por outro lado, a sociedade M tem uma participação direta de 20% em B.

Determine a percentagem de participação/interesse e de controlo da sociedade M em A e B e identifique as empresas que compreendem o perímetro de consolidação.

# Resolução do caso prático

Organograma do grupo:



# Resolução do caso prático

- **Percentagem de Participação de M em A:**
  - Direta 60%
  - **Total da participação 60%**

- **Percentagem de Controlo de M em A:**
  - Direta 60%
  - **Total da participação 60%**

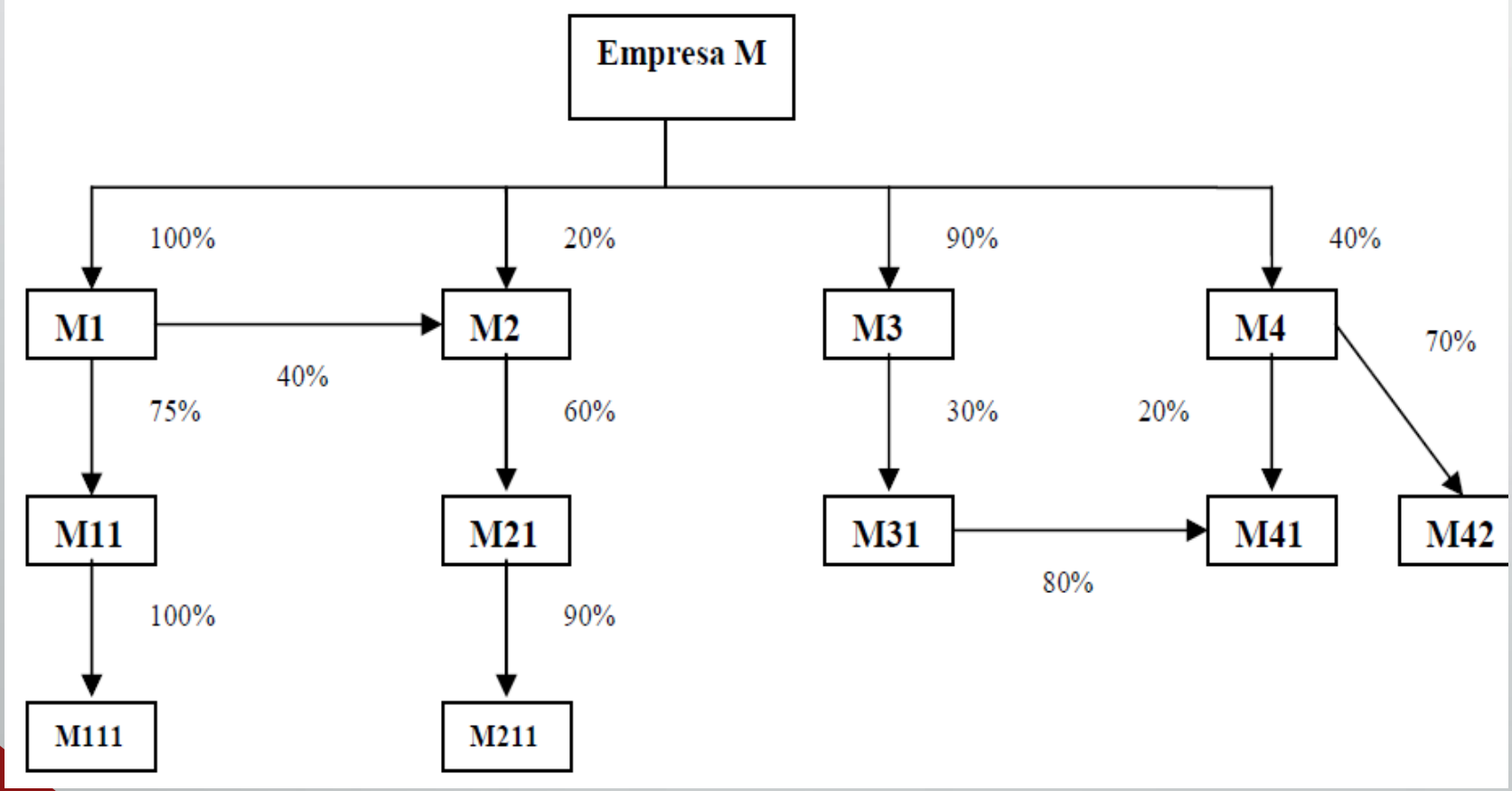
# Resolução do caso prático

- **Percentagem de Participação de M em B:**
  - Direta 20%
  - Por intermédio de A (60% x 40%) 24%
  - **Total da % 44%**

- **Percentagem de Controlo de M em B:**
  - Direta 20%
  - Por intermédio de A (40%) 40%
  - **Total da % 60%**

# Caso prático ilustractivo

- A sociedade M possuía, em 31.12.N, as seguintes participações:



# Caso prático ilustractivo (cont)

**Informações Adicionais**

A. A sociedade M nomeou exclusivamente com os seus direitos de voto a maioria dos membros do conselho de administração da sociedade M4 durante os últimos quatro anos;

B. A sociedade M211 foi constituída no ano N e o seu activo líquido e os seus resultados ainda não apresentam um valor significactivo no âmbito do grupo ;

# Caso prático ilustractivo (cont)

**Informações Adicionais**

C. A sociedade M11 desenvolveu uma atividade seguradora, quando as restantes empresas do grupo se dedicam a atividade de natureza industrial ;

D. A sociedade M42 está sedeada num país africano com sérios conflitos políticos e problemas económicos que limitam seriamente a capacidade da empresa M4 para exercer os seus direitos sobre a gestão e o património de M42.

# Caso prático ilustractivo (cont)

- **Pretende-se:**
- Identificar as sociedades que compreendem o perímetro de consolidação, assim como a percentagem de participação/interesse e de controlo que M tem sobre cada uma das filiais a incluir na consolidação.

# Resolução do caso prático

| Entidade Participante | Entidade Participada | % de Interesse | % de Controlo |
|---|---|---|---|
| M | M1 | **100%** | 100% |
| M | M11 | **75%**<br>(100% x 75%) | 75% |
| M | M111 | **75%**<br>(100% x 75% x 100%) | 100% |
| M | M2 | **60%**<br>(20% + (100% x 40%)) | 60% |
| M | M21 | **36%**<br>(20% + (100% x 40%)) x 60% | 60% |
| M | M211 | **32,4%**<br>(36% x 90%) | 90%<br>(nota B) |

# Resolução do caso prático

| Entidade Participante | Entidade Participada | % de Participação | % de Controlo |
|---|---|---|---|
| M | M3 | **90%** | **90%** |
| M | M31 | **27%**<br>(90% x 30%) | **30%** |
| M | M4 | **40%** | **40%** |
| M | M41 | **29,6%** (90%x30%x80%) +<br>(40% x 20%) | **20%**<br>(nota A) |
| M | M42 | **28%**<br>(40% x 70%) | **0%**<br>(nota D) |

# Resolução do caso prático

- **Considerando o quadro anterior bem como as informações adicionais:**

  - A sociedade “M” nomeou exclusivamente com os seus direitos de voto a maioria dos membros do conselho de administração da sociedade “M4” durante os últimos quatro anos - **incluir na consolidação** - independentemente da titularidade do capital possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo

# Resolução do caso prático

- **Considerando o quadro anterior bem como as informações adicionais:**
  - A sociedade “M211” foi constituída no ano 2006 e o seu activo líquido e os seus resultados ainda não apresentam um valor significactivo no âmbito do grupo - **excluir do perímetro de consolidação** - quando não seja materialmente relevante para a realização do objetivo DFC‘s)

# Resolução do caso prático

**Considerando o quadro anterior bem como as informações adicionais:**

A sociedade “M11” desenvolveu uma actividade seguradora, quando as restantes empresas do grupo se dedicam a actividade de natureza industrial - **não excluir** - pelo simples facto de a sua actividade ser dissemelhante das outras

# Resolução do caso prático

**Considerando o quadro anterior bem como as informações adicionais:**

A sociedade "M42" está sedeada num país africano com sérios conflitos políticos e problemas económicos que limitam seriamente a capacidade da empresa M4 para exercer os seus direitos sobre a gestão e o património de M42 - **excluir do perímetro de consolidação** - restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício dos direitos

# Resolução do caso prático

- O Perímetro de Consolidação das DFCs da Empresa-Mãe é constituído pelas seguintes entidades:

| Entidades que integram o Perímetro de Consolidação da Empresa – Mãe M | |
|---|---|
| M1 | M3 |
| M11 | M31 |
| M111 | M4 |
| M2 | M41 |
| M21 | |

# Dispensa de elaboração de contas consolidadas

- **NCRF -1**
- **Quando:**
- Uma empresa - mãe for, ela própria uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e os seus detentores de capital, incluindo os que não têm direito de voto, tiverem sido informados que a empresa – mãe não apresenta demonstrações financeiras consolidadas e não se opuserem a tal situação;
- Os instrumentos de dívida ou de capital próprio da empresa - mãe não são negociados na Bolsa de Valores de Moçambique ou estrangeira;
- A empresa – mãe não tenha depositado, nem esteja em curso de depositar, as suas DF`s junto de um regulador de mercados de capitais com o objectivo de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado aberto de capitais; e
- A empresa – mãe final, ou qualquer empresa – mãe intermédia da empresa – mãe, preparar DF´s consolidadas disponíveis para o uso público que cumpram com as disposições do PGC – NIRF.

# Métodos de Consolidação

# Métodos de Consolidação

Existem **3 métodos** de consolidação de contas:

- **Método de Consolidação Integral**;
- **Método de Consolidação Proporcional**;
- **Método de Equivalência Patrimonial**.

A escolha do <u>método de consolidação a adotar depende do tipo de controlo que se exerce</u> sobre as entidades consolidadas.

# Métodos de Consolidação

| Participações | Nas Contas Individuais | Nas Contas Consolidadas |
|---|---|---|
| Em **Subsidiárias** | Por regra método da equivalência patrimonial. | Método da consolidação integral. |
| Em **Associadas** | Por regra método da equivalência patrimonial. | Método da equivalência patrimonial. |
| Em **Empreendimentos Conjuntos** (entidades conjuntamente controladas) | Método da consolidação proporcional ou método da equivalência patrimonial. | Método da consolidação proporcional. |
| **Noutras Entidades** | Método do custo ou método do justo valor (conta 13) | Método do custo ou método do justo valor. |

# Métodos de Consolidação

## Método de consolidação integral

Utilizado para situações em que se verifique uma relação de domínio sobre a sociedade a consolidar (normalmente participações superiores a 50%).

# Métodos de Consolidação

- **Método de consolidação proporcional**

  - Utilizado para situações em que existe um <u>controlo conjunto</u> com outras sociedades (por exemplo *joint-ventures*).

# Métodos de Consolidação

- **Método de equivalência patrimonial (MEP)**
  - Utilizado para situações em que exista uma influência notável sobre a gestão da sociedade a consolidar (por exemplo, uma participação que permita eleger 1 ou 2 administradores da sociedade);

# Método de Consolidação Integral

- A operação de consolidação comporta, em princípio, as seguintes fases:

1. Homogeneização de critérios contabilísticos entre as empresas a consolidar;
2. Acumulação dos valores das diferentes rubricas das DF;
   - Deve somar-se linha a linha a 100%, todos os elementos das DF das subsidiárias (activos, passivos, rendimentos e gastos);
3. Eliminação dos reflexos de operações recíprocas;

# Método de Consolidação Integral

4. Repartição dos capitais próprios entre a parte detida pela sociedade-mãe e pelos outros acionistas (interesse minoritários);
5. Evidência da diferença entre o valor da participação financeira contabilizada no activo e a correspondente fração que lhe corresponde dos capitais próprios (diferenças de consolidação);
6. Eliminação do valor da participação financeira com a eliminação simultânea da situação líquida (no momento de aquisição) da empresa consolidada.

# Consolidação Integral
## Caso Prático 1: Enunciado

- Considere os balanços individuais das empresa M e F apresentados em a) e os balanços após a aquisição de 100% de F por parte de M apresentados em b).
- Apresente o balanço consolidado após a aquisição nos termos estabelecidos pelo SCE.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 1: Enunciado

**a) Balanços de M e F em 1 de Janeiro de n**

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 300 | Capital | 100 |
| | | Reservas | 200 |
| | 300 | | 300 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 250 | Capital | 100 |
| | | Reservas | 150 |
| | 250 | | 250 |

**b) Balanços de M e F em 1 Janeiro de n, após aquisição de 100% de F por M**

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital | 100 |
| Inv. Financeiros | 250 | Reservas | 200 |
| | 300 | | 300 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 250 | Capital | 100 |
| | | Reservas | 150 |
| | 250 | | 250 |

# Consolidação Integral

## Caso Prático 1: Resolução

### c) Balanço consolidado em 1 de Janeiro de 2005 n

1. Homogeneização de critérios - Já efectuada (pressuposto);
2. Acumulação das diferentes rubricas do Balanço:

Balanço (totais) de M + F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital-M | 100 |
| Inv. Financeiros | 250 | Reservas-M | 200 |
| Activos diversos | 250 | Capital-F | 100 |
| | | Reservas-F | 150 |
| | 550 | | 550 |

3. Eliminação do reflexo das operações recíprocas – Inexistentes (pressuposto);
4. Repartição dos capitais próprios entre a parte detida pela sociedade-mãe e pelos outros accionistas - Não há interesses minoritários, aquisição a 100%;
5. Evidência das diferenças de consolidação - Não existem;
6. Eliminação do valor da participação financeira e da situação líquida (no momento da aquisição) da empresa consolidada.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 1: Resolução

6. Eliminação do valor da participação financeira e dos capitais próprios (no momento de aquisição) da empresa consolidada).

**c) Balanço consolidado em 1 de Janeiro de N**

Balanço consolidado de M e F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital | 100 |
| Activos diversos | 250 | Reservas | 200 |
| | 300 | | 300 |

# Consolidação Integral
## Caso Prático 2: Enunciado

- **Considerando:**
  - A empresa M detêm 100% do capital de F desde 1 Janeiro do ano N;
  - Os balanços individuais a 31 dez do ano N, das empresa M e F apresentados em d);
  - Apresente o balanço consolidado nos termos estabelecidos pelo SCE.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 2: Enunciado

d) Balanços de M e F em 31 de Dezembro de 2005 n

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital | 100 |
| Inv. Financeiros | 250 | Reservas | 200 |
| | 300 | | 300 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 250 | Capital | 100 |
| | | Reservas | 150 |
| | | Res Líquido | 40 |
| | 290 | | 290 |

290

# Consolidação Integral

## Caso Prático 2: Resolução

**e) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n**

1. Homogeneização de critérios - Já efectuada (pressuposto);
2. Acumulação da diferentes rubricas do Balanço:

Balanço (totais) de M + F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital-M | 100 |
| Inv. Financeiros | 250 | Reservas-M | 200 |
| Activos diversos | 290 | Capital-F | 100 |
| | | Reservas-F | 150 |
| | | R. Líquido-F | 40 |
| | 590 | | 590 |

3. Eliminação da operações recíprocas – Inexistentes (pressuposto);
4. Repartição dos capitais próprios entre a parte detida pela sociedade-mãe e pelos outros accionistas - Não há interesse minoritários.
5. Evidência das diferenças de consolidação - Não existem;
6. Eliminação do valor da participação financeira e da situação líquida (no momento de aquisição) da empresa consolidada.

# Consolidação Integral
## Caso Prático 2: Resolução

6. Eliminação do valor da participação financeira e dos capitais próprios exceto resultados líquidos da empresa consolidada.

### f) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n

Balanço consolidado de M e F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital | 100 |
| Activos diversos | 290 | Reservas | 200 |
| | | R. Líquido | 40 |
| | 340 | | 340 |

# Consolidação Integral
## Caso Prático 3: Enunciado

- Considerando:
  - A empresa M detêm 100% do capital de F desde 1 Janeiro do ano N;
  - Os balanços individuais a 31 dez 2018 das empresa M e F apresentados em g);
  - Apresente o balanço consolidado nos termos estabelecidos pelo SCE.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 3: Enunciado

g) Balanços de M e F em 31 de Dezembro de **n+1**

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital | 100 |
| Inv. Financeiros | 250 | Reservas | 200 |
| | 300 | | 300 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 335 | Capital | 100 |
| | | Reservas | 190 |
| | | Res Líquido | 45 |
| | 335 | | 335 |

# Consolidação Integral

## Caso Prático 3: Resolução

h) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de 2006 **n+1**

1. Homogeneização de critérios - Já efectuada (pressuposto);
2. Acumulação da diferentes rubricas do Balanço:

Balanço (totais) de M + F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital-M | 100 |
| Inv. Financeiros | 250 | Reservas-M | 200 |
| Activos diversos | 335 | Capital-F | 100 |
| | | Reservas-F | 190 |
| | | R. Líquido-F | 45 |
| | 635 | | 635 |

3. Eliminação da operações recíprocas – Inexistentes (pressuposto);
4. Repartição dos capitais próprios entre a parte detida pela sociedade-mãe e pelos outros accionistas - Não há interesse minoritários;
5. Evidência das diferenças de consolidação - Não existem;
6. Eliminação do valor da participação financeira e da situação líquida (no momento da aquisição) empresa consolidada.

# Consolidação Integral
## Caso Prático 3: Resolução

6. Eliminação do valor da participação financeira e dos capitais próprios (no momento de aquisição) da empresa consolidada).

**h) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n+1**

Balanço consolidado de M e F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Disponibilidade | 50 | Capital | 100 |
| Activos diversos | 335 | Reservas | 240* |
| | | Res Líquido | 45 |
| | 395 | | 395 |

* 240 = 200 + 40 (reservas, de F, acumuladas após aquisição)

# Consolidação Integral
## Caso Prático 4: Enunciado

- Considerando:
  - A empresa M detém 90% do capital de F desde a constituição desta sociedade;
  - Os balanços individuais a 31 dez N+1 das empresa M e F apresentados em a);
  - Apresente o balanço consolidado nos termos estabelecidos pelo SCE.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 4: Enunciado

a) Balanços de M e F em 31 de Dezembro de n+1

Nota: a sociedade M possui 90% do capital da sociedade F, que adquiriu aquando da constituição desta sociedade.

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 900 | Capital | 1200 |
| Outros activos | 2100 | Reservas | 300 |
| | | R. Líquido | 200 |
| | | Débitos | 1300 |
| | 3000 | | 3000 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 2750 | Capital | 1000 |
| | | Reservas | 500 |
| | | R. Líquido | 150 |
| | | Débitos | 1100 |
| | 2750 | | 2750 |

# Consolidação Integral

## Caso Prático 4: Resolução

**b) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n+1**

1. Homogeneização de critérios - Já efectuada (pressuposto);
2. Acumulação da diferentes rubricas do Balanço:

Balanço (totais) de M + F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 900 | Capital-M | 1200 |
| Outro activo-M | 2100 | Reservas-M | 300 |
| Activos de F | 2750 | ResultadoM | 200 |
| | | Capital-F | 1000 |
| | | Reservas-F | 500 |
| | | Resultado-F | 150 |
| | | | 3350 |
| | | Débitos-M | 1300 |
| | | Débitos-F | 1100 |
| | 5750 | | 5750 |

| | |
|---|---|
| Int. Maioritários (90%) | |
| Capital-F | 900 |
| Reservas-F | 450 |
| Resultado-F | 135 |
| Int. Minoritários (10%) | |
| Capital-F | 100 |
| Reservas-F | 50 |
| Resultado-F | 15 |

3. Eliminação da operações recíprocas – Inexistentes (pressuposto);
4. Repartição dos capitais próprios entre a parte detida pela sociedade-mãe e pelos outros accionistas;

# Consolidação Integral

## Caso Prático 4: Resolução

### b) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n+1

Balanço (totais) de M + F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 900 | Capital-M | 1200 |
| Outro activo-M | 2100 | Reservas-M | 300 |
| Activos de F | 2750 | ResultadoM | 200 |
| | | Int. Maioritários | |
| | | Capital-F | 900 |
| | | Reservas-F | 450 |
| | | ResultadoF | 135 |
| | | Int. Minorit. | 165 |
| | | Débitos-M | 1300 |
| | | Débitos-F | 1100 |
| | 5750 | | 5750 |

5. Evidência das diferenças de consolidação - Não existem:

A empresa M adquiriu por 900, 90% de uma empresa que tinha na data de aquisição uma Situação Líquida de 1 000.

6. Eliminação do valor da participação financeira com a eliminação simultânea da situação líquida da empresa consolidada.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 4: Resolução

**b) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n+1**

Balanço consolidado

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Activos diversos | 4850 | Capital Próprio | | |
| | | Capital | 1200 | |
| | | Reservas Cons. | 750 | a) |
| | | Resultado Cons. | 335 | b) |
| | | | 2285 | |
| | | Int. Minoritários | 165 | c) |
| | | Débitos | 2400 | |
| | 4850 | | 4850 | |

a) 300+450 = 750
b) 200+135 = 335
c) 10% x (1000+500+150) = 165

# Consolidação Integral

- A construção da demonstração dos resultados em consolidação integral segue uma lógica semelhante:
  - Acumulam-se os valores das diferentes rubricas de gastos e rendimentos (após correções) das sociedades consolidante e consolidadas.

# Consolidação Integral
## Caso Prático 5: Enunciado

Considerando:

- A empresa M detém 90% do capital de F desde a constituição desta sociedade;
- Os balanços e demonstrações de resultados individuais a 31 dez N+1 das empresas M e F apresentados em a) e c) respetivamente;
- Apresente a demonstração de resultados consolidada nos termos estabelecidos pelo SCE.

# Consolidação Integral

## Caso Prático 5: Enunciado

**a) Balanços de M e F em 31 de Dezembro de n+1**

Nota: a sociedade M possui 90% do capital da sociedade F, que adquiriu aquando da constituição desta sociedade.

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 900 | Capital | 1200 |
| Outros activos | 2100 | Reservas | 300 |
| | | R. Líquido | 200 |
| | | Débitos | 1300 |
| | 3000 | | 3000 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 2750 | Capital | 1000 |
| | | Reservas | 500 |
| | | R. Líquido | 150 |
| | | Débitos | 1100 |
| | 2750 | | 2750 |

# Consolidação Integral

## Caso Prático 5: Enunciado

c) Demonstração de Resultados de M e F em 31 de Dezembro de n+1

| | Sociedade M | Sociedade F |
|---|---|---|
| Vendas | 3000 | 2500 |
| Custos | 2600 | 2200 |
| Imposto sobre o rendimento | 200 | 150 |
| **Resultado líquido** | **200** | **150** |

# Consolidação Integral

## Caso Prático 5: Resolução

c) Demonstração de Resultados Consolidada em 31 de Dezembro de n+1

| | Consolidado |
|---|---|
| Vendas | 5500 |
| Custos de Exploração | 4800 |
| Imposto sobre o rendimento | 350 |
| **Resultado líquido** | **350** |
| Interesse Minoritários | 15 |
| **Resultado líquido após Interesses Minoritários** | **335** |

150 (RLiq F) x 10%

# Método de Equivalência Patrimonial

- Este método corresponde à substituição no balanço da empresa-mãe do valor contabilístico da participação pelo valor proporcional que lhe corresponde do Capital Próprio da empresa participante.

# Método de Equivalência Patrimonial

- Não se trata propriamente dum verdadeiro procedimento de consolidação, mas sim de um <u>processo de substituição do valor (histórico) da participação financeira pelo valor contabilístico da empresa detida</u>.

# Método de Equivalência Patrimonial

- **Aplicação do MEP ao Balanço**

1. Determinação da diferença entre o valor contabilístico da participação financeira (i.e., o custo de aquisição) e o valor que proporcionalmente lhe corresponde nos Capitais Próprios da empresa participada, no momento se aplica este método pela primeira vez ou na data de aquisição.

# Método de Equivalência Patrimonial

- **Aplicação do MEP ao Balanço**

2. Contabilização da diferença de consolidação, afetando o montante das participações financeiras em contrapartida da conta “Diferenças de Consolidação”, se positiva ou em contrapartida do Capital Próprio, se for negativa.
3. Contabilização na proporção dos capitais detidos de todos os movimentos ocorridos na empresa detida que afetam o seu valor.

# Método de Equivalência Patrimonial

- **Aplicação do MEP à Demonst. de Resultados**

  - Resume-se à <u>inclusão</u> naquela peça contabilística da <u>quota-parte do resultado da consolidada</u> que cabe à sociedade consolidante.

# Método de Equivalência Patrimonial

## Caso Prático 6: Enunciado

Considerando:

- A empresa M detém 25% do capital de F desde a constituição desta sociedade;
- Os balanços individuais a 31 dez N das empresas M e F apresentados em a) respetivamente;

Apresente o balanço e a demonstração de resultados consolidada nos termos estabelecidos pelo SCE.

# Equivalência Patrimonial

## Caso Prático 6: Enunciado

### a) Balanços de M e F em 31 de Dezembro de n+1

Nota: a sociedade M possui 25% do capital da sociedade F, que adquiriu aquando da constituição desta sociedade

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 250 | Capital | 2000 |
| Outros activos | 5750 | Reservas | 2500 |
| | | R. Líquido | 500 |
| | | Débitos | 1000 |
| | 6000 | | 6000 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 3400 | Capital | 1000 |
| | | Reservas | 1400 |
| | | R. Líquido | 200 |
| | | Débitos | 800 |
| | 3400 | | 3400 |

# Equivalência Patrimonial

## Caso Prático 6: Resolução

1. Não existe diferença entre o valor contabilístico da participação financeira e o valor que proporcionalmente lhe corresponde nos Capitais Próprios da empresa participada (participação adquirida na constituição);

# Equivalência Patrimonial

## Caso Prático 6: Resolução

2. O aumento do capital próprio da empresa F resulta de resultados obtidos no corrente ano e em anos anteriores pelo que o valor da participação terá que ser acrescido em 400 [25% x (1400+200)]:
   - Quota-parte dos resultados (25% x 200 = 50), deverá ser adicionada ao resultado da empresa participante;
   - Quota-parte das reservas acumuladas após aquisição dos títulos (25% x 1400 = 350) deverá ser adicionada às reservas da empresa participante.

# Equivalência Patrimonial

## Caso Prático 6: Resolução

### b) Balanço consolidado em 31 de Dezembro de n+1

Balanço consolidado de M e F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 650 | Capital | 2000 |
| Outros activos | 5750 | Reservas | 2850 |
| | | Res Líquido | 550 |
| | 6400 | Débitos | 1.000 |
| | | | 6400 |

# Equivalência Patrimonial

## Caso Prático 6: Resolução

c) Demonstração de Resultados de M e F em 31 de Dezembro de n+1

| | Sociedade M | Sociedade F |
|---|---|---|
| Vendas | 8000 | 2500 |
| Custos de exploração | 7000 | 2100 |
| Imposto sobre o rendimento | 500 | 200 |
| **Resultado líquido** | **500** | **200** |

d) Demonstração de Resultados Consolidada em 31 de Dezembro de n+1

| | Consolidado |
|---|---|
| Vendas | 8000 |
| Custos de Exploração | 7000 |
| Imposto sobre o rendimento | 500 |
| **Resultado líquido** | **500** |
| Quota-parte do resultado (25%x200) | 50 |
| **Resultado líquido consolidado** | **550** |

# Método de Consolidação Proporcional

- É um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das demonstrações financeiras do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor. (§ 4, NCRF 13).

# Método de Consolidação Proporcional

- Aplica-se em empreendimentos conjuntos da seguinte forma:

1. Somar linha a linha os activos, passivos, rendimentos e gastos da empresa participada mas apenas pela % correspondente à sua participação;
2. Elimina-se o investimento financeiro da empresa detentora da participação com a quota-parte do justo valor dos CP da participada;
3. Não existe interesses minoritários, uma vez que entramos apenas com a % detida pelo grupo e não com 100% dos valores da empresa.

# Método de Consolidação Proporcional

- Utilizado em situações em que existe um controlo conjunto com outras sociedades.
- Consiste em integrar, nas contas da sociedade participante, a fração representativa das suas participações nos elementos da conta de resultados e do balanço da sociedade consolidante, após eventuais correções, e eliminando as operações e contas recíprocas.

# Método de Consolidação Proporcional

- A operação de consolidação comporta em princípio, as mesmas fases da consolidação integral (com exceção dos interesses minoritários), mas só se acumulam os valores das diferentes rubricas correspondentes às frações de capital detidas pela empresa consolidante.

# Método de Consolidação Proporcional

- Dos três métodos de consolidação é o menos utilizado, pois não faz muito sentido somar “frações” de balanços ou de contas de resultados quando, na realidade, muitos desses elementos não são fracionáveis, ou ao sê-lo perdem todo o seu significado.

# Consolidação de Contas: Alguns Ajustamentos

# Alguns ajustamentos:
## Diferenças de Consolidação

### Exemplo D.1 – Diferença de consolidação

A sociedade M adquire todo o capital da sociedade F, por 700

Balanço de M

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 700 | Capital | 750 |
| Outros activos | 300 | Reservas | 250 |
| | 1000 | | 1000 |

Balanço de F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Activos diversos | 500 | Capital | 300 |
| | | Reservas | 200 |
| | 500 | | 500 |

Balanço M+F

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inv. Financeiros | 700 | Capital | 750 |
| Outros activos | 300 | Reservas | 250 |
| Act. Diversos-F | 500 | Capital-F | 300 |
| | | Reservas-F | 200 |
| | 1500 | | 1500 |

Balanço Consolidado

| | | | |
|---|---|---|---|
| Dif Consolidação | 200 | Capital | 750 |
| Outros activos | 300 | Reservas | 250 |
| Activos diversos | 500 | | |
| | 1000 | | 1000 |

# Alguns ajustamentos

**Diferenças de Consolidação**

Quando a aquisição de uma empresa é feita por um valor diferente dos seus Capitais Próprios, o processo de eliminação dos Investimentos Financeiros e da parcela de Capitais correspondentes já não é possível pois os valores são diferentes.

# Alguns ajustamentos

**Diferenças de Consolidação**

Esta diferença (diferença de consolidação):

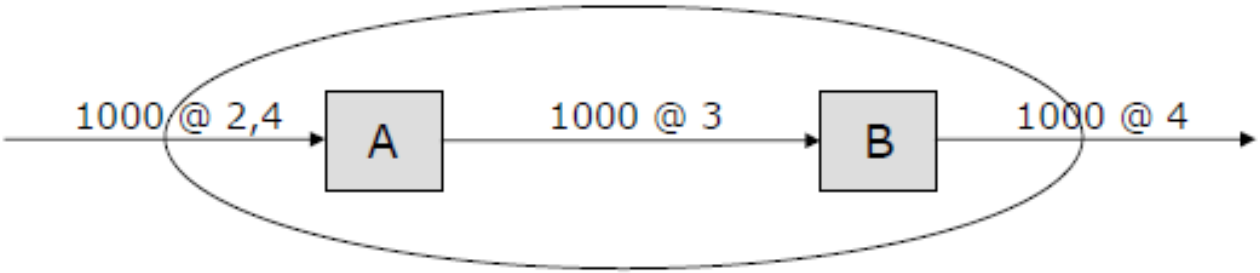
- Quando positiva (*Goodwill*) deverá ser inscrita no activo, numa rubrica de "activo Intangível" com a designação de "*Goodwill*" e amortizada juntamente com o restante activo;
- Quando negativa (*Negative Goodwill*) deverá ser inscrito no "Capital próprio".

# Alguns ajustamentos:

## Eliminação de resultados internos decorrentes de operações com elementos do activo de exploração

### Exemplo A.1 – Compra e venda de mercadorias

Duas empresas - A e B – integradas no mesmo grupo, que, num determinado período, realizaram entre si as transacções de mercadorias constantes do esquema seguinte:




Se se pretendem peças contabilísticas consolidadas, temos de conceber o conjunto das duas empresas como de uma só se tratasse. Deste modo temos que eliminar os reflexos, na informação contabilística, da operação de venda de A a B

# Alguns ajustamentos:
## Eliminação de resultados internos decorrentes de operações com elementos do activo de exploração

**Exemplo A.1 – Compra e venda de mercadorias (continuação)**

O quadro seguinte sistematiza a situação e as correcções necessárias:

| | A | B | Acumulado | Correcção | Consolidado |
|---|---|---|---|---|---|
| RESULTADOS | | | | | |
| Vendas | 3 000 | 4 000 | 7 000 | D 3 000 | 4 000 |
| C.M.V. = Compras | 2 400 | 3 000 | 5 400 | C 3 000 | 2 400 |
| Resultado Líquido | 600 | 1 000 | 1 600 | 0 | 1 600 |
| | | | | | |
| BALANÇO | | | | | |
| Clientes | 3 000 | 4 000 | 7 000 | C 3 000 | 4 000 |
| Fornecedores | 2 400 | 3 000 | 5 400 | D 3 000 | 2 400 |
| Mercadorias | . | - | - | - | . |

# Kanimbambo !

FORMAÇÃO
CONTÍNUA 2019
19-24 de Agosto

Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCAM