

NCP 22 — Demonstrações Financeiras Consolidadas

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é prescrever princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades.

2 — Para realizar o objetivo estabelecido no parágrafo 1, a presente NCP:

(a) Exige que uma entidade que controla uma ou várias entidades (entidades controladas) apresente demonstrações financeiras consolidadas;

(b) Define o princípio do controlo e estabelece esse controlo como a base para a consolidação;

(c) Estabelece a forma de aplicação do princípio do controlo para avaliar se uma entidade controla outra entidade e deve, portanto, consolidar essa entidade;

(d) Estabelece os requisitos contabilísticos para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas; e

(e) Define uma entidade de investimento e prevê uma exceção à consolidação de determinadas entidades controladas por uma entidade de investimento.

2 — Âmbito

3 — Esta Norma não aborda os requisitos contabilísticos relativos às concentrações de atividades públicas e os seus efeitos na consolidação, nomeadamente o *Goodwill* resultante de uma concentração de atividades públicas.

2.1 — Apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

4 — Uma entidade que controla deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas exceto nos casos em que estiverem satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:

(a) A entidade é totalmente controlada e as necessidades de informação dos utilizadores são satisfeitas pelas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que controla e, no caso de uma entidade parcialmente controlada, todos os restantes proprietários, incluindo os que não

têm direito de voto, foram informados, e não se opuseram, a que a entidade não apresente demonstrações financeiras consolidadas;

(b) Os instrumentos de dívida ou de capital próprio da entidade não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(c) A entidade não depositou nem está em vias de depositar as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público; e

(d) A entidade que controla final ou qualquer entidade que controla intermédia elabora demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as NCP, em que as entidades controladas são consolidadas ou mensuradas ao justo valor através dos resultados de acordo com a presente Norma.

5 — Esta Norma não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo dos empregados aos quais se aplica a NCP 19 — Benefícios dos Empregados.

6 — Uma entidade de investimento não necessita de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se, de acordo com o parágrafo 39 da presente Norma, lhe for exigida a mensuração de todas as suas entidades controladas pelo justo valor através dos resultados.

7 — Uma entidade controlada não é excluída da consolidação apenas porque as suas atividades são dissimilares de outras entidades que integram o grupo público.

8 — Apesar de as empresas públicas não reclassificadas no setor institucional das administrações públicas, nos termos da regulamentação comunitária em vigor, não utilizarem as NCP na preparação das suas demonstrações financeiras, as disposições desta Norma aplicam-se quando uma empresa pública não reclassificada for controlada por uma entidade do setor público que não seja uma empresa pública não reclassificada. Nestas circunstâncias, esta Norma deve ser aplicada na consolidação das empresas públicas não reclassificadas no Grupo Público.

3 — Definições

9 — Os seguintes termos são utilizados nesta Norma com os significados indicados:

Acordo vinculativo é um acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes, incluindo direitos derivados de contratos e outros direitos legais.

Atividades relevantes são atividades da entidade potencialmente controlada que afetam significativamente a natureza e a quantia dos benefícios que uma outra entidade recebe por força do seu relacionamento com essa entidade.

Benefícios são as vantagens que uma entidade usufrui devido ao seu envolvimento com outras entidades. Os benefícios podem ser financeiros ou não financeiros. O impacto na entidade decorrente daquele envolvimento pode ter aspetos positivos ou negativos.

Controlo: Uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre a outra entidade.

Decisor é uma entidade com direito efetivo de tomar decisões na qualidade de mandante ou de mandatário de outras partes.

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo público em que os ativos, passivos, património líquido, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das suas entidades controladas são apresentadas como se de uma única entidade se tratasse, o Grupo Público.

Direito de destituição é o direito de retirar ao decisor a sua autoridade para decidir.

Direitos protetores são direitos concebidos para proteger o interesse da parte que deles é detentora, sem lhe conferir poder sobre a entidade a que esses direitos respeitam.

Entidade controlada é uma entidade que é controlada por outra entidade.

Entidade que controla é uma entidade que controla uma ou mais entidades.

Entidade de investimento é uma entidade que:

(a) Obtém fundos de um ou mais investidores com a finalidade de proporcionar a esses investidores serviços de gestão de investimentos;

(b) Assegura aos seus investidores que o seu objeto social é investir fundos exclusivamente para obter mais-valias, rendimento do investimento, ou ambos; e

(c) Mensura e avalia o desempenho de praticamente todos os seus investimentos com base no justo valor.

Grupo Público consiste na entidade que controla e as suas entidades controladas. Um grupo público pode incluir entidades com objetivos sociais e outras com objetivos comerciais.

Interesses que não controlam é a parcela do património líquido ou do capital próprio (conforme apropriado) de uma entidade controlada não imputável, direta ou indiretamente, a uma entidade que controla.

Poder consiste em direitos existentes que proporcionam a capacidade de dirigir as atividades relevantes de outra entidade.

4 — Controlo

10 — Uma entidade, independentemente da natureza do envolvimento com outra entidade, deve avaliar se é uma entidade que controla através da verificação da existência de controlo sobre outra entidade.

11 — Uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade e tem a capacidade de influenciar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre essa mesma entidade.

12 — Assim, uma entidade controla outra entidade se, e apenas se, tiver cumulativamente:

(a) Poder sobre a outra entidade (ver os parágrafos 15 a 17)

(b) Exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade (ver parágrafo 18); e

(c) A capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantia dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade (ver parágrafos 19 e 20).

13 — Uma entidade deve atender a todos os factos e circunstâncias para verificar se controla outra entidade. A entidade deve reavaliar se controla uma investida se os factos e circunstâncias indicarem a ocorrência de alterações no que respeita a um ou mais dos três elementos de controlo referidos no parágrafo 12.

14 — Duas ou mais entidades controlam coletivamente outra entidade se necessitarem de atuar em conjunto para orientar as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhuma entidade pode orientar as atividades sem a cooperação da outra ou outras, não existe controlo individual da outra entidade. Cada entidade deve contabilizar o seu interesse na outra entidade em conformidade com as NCP relevantes, como a NCP 23, NCP 24 ou NCP 18.

4.1 — Poder

15 — Uma entidade tem poder sobre outra entidade quando detém direitos que lhe conferem num determinado momento a capacidade para orientar as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os benefícios do seu envolvimento com a outra entidade. O direito de orientar as políticas operacionais e financeiras de outra entidade constitui uma indicação de que a entidade tem a capacidade para orientar as atividades relevantes de outra entidade e esta é normalmente a forma como o poder é demonstrado no setor público.

16 — O poder deriva de direitos. Em alguns casos a avaliação do poder é imediata, como sucede quando o poder sobre outra entidade é obtido diretamente, e exclusivamente, a partir dos direitos de voto decorrentes da detenção de instrumentos de capital próprio, como ações ou quotas, em que o mesmo decorre dos direitos de voto conferidos pelas participações financeiras. Contudo, as entidades do setor público podem obter o poder a partir de direitos que não o direito de voto. Os direitos podem resultar de acordos vinculativos.

17 — A existência de direitos sobre outra entidade não confere a qualificação como poder nos termos desta Norma. Uma entidade não tem poder sobre outra somente pela existência de:

- (a) Poder regulador; ou
- (b) Dependência económica.

4.2 — Benefícios

18 — Uma entidade está exposta, ou detém direitos, a benefícios variáveis pelo seu envolvimento com outra entidade quando os benefícios que pretende pelo seu envolvimento podem variar em função do desempenho da outra entidade. As entidades envolvem-se com outras entidades com a expectativa de obtenção de benefícios financeiros ou não financeiros ao longo do tempo. Contudo, num determinado período de relato, os benefícios podem ser positivos, negativos ou uma combinação de benefícios positivos e negativos.

4.3 — Ligação entre poder e benefícios

19 — Uma entidade controla outra entidade se a entidade não tem somente o poder sobre a outra entidade e exposição ou direitos a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade, mas também dispõe da capacidade de usar o seu poder para afetar a natureza ou a quantia dos benefícios decorrentes do seu envolvimento com outra entidade.

20 — Uma entidade com poderes para tomada de decisões deve avaliar se é um agente ou um principal. Uma entidade deve também determinar se outra entidade com poderes para tomada de decisões está a atuar como um agente da entidade. Um agente é uma parte com o intuito de atuar em nome e em benefício de outra parte ou partes (o principal ou principais) e desta forma não controla a outra entidade quando exerce os seus poderes. Assim, por vezes, o poder do principal pode estar delegado e exercível por um terceiro, o agente, mas por nome e conta do principal.

5 — Requisitos contabilísticos

21 — Uma entidade que controla deve preparar demonstrações financeiras consolidadas utilizando políticas contabilísticas uniformes para transações semelhantes e outros eventos em circunstâncias idênticas.

22 — A consolidação de uma entidade controlada deve iniciar-se a partir da data em que a entidade obtém controlo da outra entidade e deve cessar quando a entidade perder o controlo dessa outra entidade.

5.1 — Procedimentos de consolidação

23 — As demonstrações financeiras consolidadas:

(a) Agregam itens idênticos de ativos, passivos, património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das entidades controladas.

(b) Compensam (eliminam) a quantia escriturada do investimento da entidade que controla em cada uma das entidades controladas e a proporção do património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) em cada uma das entidades controladas.

(c) Eliminar na totalidade os ativos, passivos, património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), rendimentos, gastos e fluxos de caixa relativos a transações entre entidades integradas no Grupo Público (rendimentos ou gastos resultantes de transações intragrupo que estão reconhecidos em ativos, nomeadamente em inventários ou ativos fixos tangíveis são eliminados na totalidade). Perdas intragrupo podem indicar uma perda por imparidade que requer reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas.

5.2 — Políticas contabilísticas uniformes

24 — Se uma entidade do grupo aplicar políticas contabilísticas diferentes das adotadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transações e acontecimentos semelhantes em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos apropriados às demonstrações financeiras dessa entidade do grupo aquando da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas de modo a assegurar a conformidade com as políticas contabilísticas do Grupo Público.

5.3 — Mensuração

25 — Uma entidade inclui os rendimentos e os gastos de uma entidade controlada nas suas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data em que obtém controlo e até à data em que deixa de controlar a entidade. Os rendimentos e gastos da entidade controlada baseiam-se nas quantias dos ativos e passivos reconhecidos nas

demonstrações financeiras consolidadas na data da aquisição. Por exemplo, os gastos de depreciação reconhecidos na demonstração dos resultados após a data de aquisição baseiam-se no justo valor dos ativos depreciáveis conexos reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas na data da aquisição.

5.4 — Direitos de voto potenciais

26 — Quando existirem direitos de voto potenciais, ou outros instrumentos derivados que incluam direitos de voto potenciais, a proporção de lucros ou perdas e as alterações no patrimônio líquido ou capital próprio (conforme apropriado) imputadas aos interesses da entidade que controla e aos interesses que não controlam é determinada, na preparação das demonstrações financeiras consolidadas, exclusivamente com base nos interesses de propriedade existentes e não reflete o eventual exercício ou conversão dos direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados, exceto quando o parágrafo 27 for aplicável.

27 — Em algumas circunstâncias, uma entidade dispõe da propriedade em termos substantivos como resultado de uma transação que lhe confere nesse momento acesso aos rendimentos associados a um interesse de propriedade. Nessas circunstâncias, a proporção atribuída aos interesses da entidade que controla e aos interesses que não controlam, é determinada, na preparação de demonstrações financeiras consolidadas, tomando em consideração o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados que conferem nesse momento à entidade o acesso aos rendimentos

28 — A NCP 18 não se aplica aos interesses em entidades controladas que são consolidadas. Se instrumentos que contêm direitos de voto potenciais substantivos conferirem num determinado momento acesso aos resultados associados a um interesse de propriedade numa entidade controlada, esses instrumentos não estão sujeitos aos requisitos da NCP 18. Em todos os outros casos, os instrumentos que contenham direitos de voto potenciais numa entidade controlada são contabilizados de acordo com a NCP 18.

5.5 — Datas de relato

29 — As demonstrações financeiras da entidade que controla e das suas entidades controladas utilizadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem referir-se à mesma data de relato. Quando o final do período de relato da entidade que controla for diferente do final do período de relato de uma entidade controlada, a entidade que controla deve:

(a) Obter, para efeitos da consolidação, informação financeira adicional por referência à mesma data das demonstrações financeiras da entidade que controla; ou

(b) Utilizar as mais recentes demonstrações financeiras da entidade controlada ajustadas dos efeitos das transações ou eventos mais significativos que tenham ocorrido entre a data dessas demonstrações financeiras e a data das demonstrações financeiras consolidadas.

5.6 — Interesses que não controlam

30 — A entidade que controla deve apresentar os interesses que não controlam no balanço consolidado dentro do patrimônio líquido ou capital próprio (conforme apro-

priado), separadamente do patrimônio líquido ou capital próprio (conforme apropriado) relativa aos proprietários da entidade que controla.

31 — As alterações no interesse da entidade que controla numa entidade controlada que não resultem na perda de controlo da entidade controlada são transações com os proprietários na sua capacidade como tal.

32 — Uma entidade deve imputar os lucros ou prejuízos ou cada ganho ou perda reconhecidos diretamente no patrimônio líquido ou capital próprio (conforme apropriado) aos proprietários da entidade que controla e aos interesses que não controlam. A entidade deve também imputar a quantia total reconhecida na demonstração de alterações no patrimônio líquido ou capital próprio (conforme apropriado) aos proprietários da entidade que controla e aos interesses que não controlam, mesmo que isso implique que os resultados dos interesses que não controlam tenham um saldo negativo.

33 — Se uma entidade controlada tiver em circulação ações preferenciais que são classificadas como instrumento de capital próprio e são detidas por interesses que não controlam, a entidade deve calcular a sua parte nos resultados depois de ajustar os dividendos relativos a essas ações, tenham ou não esses dividendos sido declarados.

5.6.1 — Alteração na proporção detida por interesses que não controlam

34 — Quando a quota-parte do capital detida por interesses que não controlam se altera, a entidade deve ajustar as quantias escrituradas dos interesses que controlam e dos interesses que não controlam de modo a refletir as alterações dos interesses relativos na entidade controlada. A entidade deve reconhecer diretamente no patrimônio líquido ou capital próprio (conforme apropriado) qualquer diferença entre o valor pelo qual os interesses que não controlam foram ajustados e o justo valor da retribuição paga ou recebida, imputando-a aos proprietários da entidade que controla.

5.7 — Perda de controlo

35 — Se uma entidade que controla perder o controlo de uma entidade controlada, a entidade que controla deve:

(a) Desreconhecer os ativos e os passivos da ex-entidade controlada do balanço consolidado;

(b) Reconhecer qualquer investimento remanescente na ex-entidade controlada ao justo valor quando o controlo é perdido e subsequentemente trata-o, e a quaisquer quantias devidas por ou à ex-entidade controlada, de acordo com as NCP relevantes. O justo valor deve ser visto como o justo valor no reconhecimento inicial de um ativo financeiro nos termos da NCP 18 ou o custo no reconhecimento inicial de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto; e

(c) Reconhecer o ganho ou perda associado com a perda de controlo e imputável ao anterior interesse que controla.

36 — Uma entidade que controla pode perder o controlo de uma entidade controlada por via de dois ou mais acordos (transações). Por vezes, no entanto, as circunstâncias indicam que os múltiplos acordos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao decidir se deve fazê-lo, a entidade que controla deve considerar todos os termos e condições dos acordos e os respetivos efeitos

econômicos. A ocorrência de uma ou várias das seguintes situações indica que a entidade que controla deve contabilizar múltiplos acordos como uma única transação:

- (a) Os acordos foram celebrados simultaneamente ou são interdependentes;
- (b) Os acordos formam uma única transação concebida para alcançar um efeito comercial global;
- (c) A ocorrência de um acordo está dependente da ocorrência de pelo menos um outro acordo;
- (d) Um dos acordos, se considerado individualmente, não tem justificação económica, mas tem justificação económica quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo desta situação ocorre quando uma alienação de um investimento é objeto de acordo a um preço inferior ao preço do mercado e é compensada por uma alienação subsequente a preço superior ao preço de mercado.

37 — Se uma entidade que controla perde o controlo de uma entidade controlada deve:

- (a) Desreconhecer:

Os ativos (incluindo qualquer *Goodwill*) e os passivos da entidade controlada pelas suas quantias registadas à data em que perde o controlo; e

A quantia escriturada de quaisquer interesses que não controlam na ex-entidade controlada à data em que perde o controlo (incluindo qualquer ganho ou perda reconhecidos diretamente no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) imputável aos mesmos);

- (b) Reconhecer:

- (i) O justo valor da retribuição recebida, se for o caso, na sequência da transação, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo;

Se a transação, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo envolveu uma distribuição de ações da entidade controlada a proprietários nessa sua qualidade, essa distribuição; e

Qualquer investimento retido na ex-entidade controlada pelo seu justo valor à data em que perdeu o controlo;

- (c) Transferir diretamente para resultados transitados, se exigido de acordo com outras NCP, as quantias reconhecidas diretamente no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) em relação à entidade controlada com base no descrito no parágrafo 38;

- (d) Reconhecer qualquer diferença resultante como ganho ou perda nos resultados imputáveis à entidade que controla.

38 — Se uma entidade que controla perde o controlo de uma entidade controlada, deve contabilizar todos os valores previamente reconhecidos no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) relativamente a essa entidade controlada da mesma forma que o teria de fazer se a entidade que controla tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Se um excedente de revalorização anteriormente reconhecido no património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) devesse ser transferido diretamente para resultados transitados aquando da alienação do ativo, a entidade que controla deve transferir esse excedente de revalorização direta-

mente para resultados transitados ao perder o controlo da entidade controlada.

6 — Entidades de investimento: requisito do justo valor

39 — Exceto nas situações descritas no parágrafo 40, uma entidade de investimento não deve consolidar as suas entidades controladas. Em vez disso, a entidade deve mensurar um investimento numa entidade controlada pelo justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18.

40 — Não obstante o requisito do parágrafo 39, se uma entidade de investimento tiver uma entidade controlada que não é ela própria uma entidade de investimento e cujo principal propósito e atividades se relacionem com as atividades de investimento da entidade de investimento, deve consolidar essa entidade controlada em conformidade com os parágrafos 21 a 38 da presente Norma.

41 — Uma entidade que controla uma entidade de investimento e que não é ela própria uma entidade de investimento deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas nas quais contabiliza os investimentos de uma entidade de investimento controlada ao justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18 e consolida os restantes ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade de investimento controlada de acordo com os parágrafos 21 a 38 da presente Norma.

6.1 — Determinar quando uma entidade é uma entidade de investimento

42 — Uma entidade deve avaliar todos os factos e circunstâncias na avaliação sobre se é uma entidade de investimento, incluindo a sua finalidade e modelo. Se os factos ou circunstâncias indicarem que ocorreram alterações a um ou mais dos três elementos que constituem a definição de entidade de investimento, uma entidade que controla deve reavaliar a sua qualificação como entidade de investimento.

43 — Uma entidade que controla que deixe de ser uma entidade de investimento ou que se torne numa entidade de investimento deve contabilizar essa alteração de estatuto prospetivamente, a partir da data em que ocorreu a alteração de estatuto.

6.2 — Julgamentos e pressupostos

44 — Uma entidade de investimento deve divulgar a informação exigida pela NCP 1 sobre os julgamentos e pressupostos considerados na determinação do estatuto de entidade de investimento, a não ser que estejam presentes todas as seguintes características:

- (a) Obteve fundos de mais do que um investidor;
- (b) Detém interesses de propriedade na forma de ações ou semelhante; e
- (c) Tem mais do que um investimento.

45 — A ausência de qualquer uma destas características não desqualifica necessariamente uma entidade como entidade de investimento. Contudo, a ausência de qualquer uma daquelas características significa que uma entidade é obrigada a divulgar informação sobre os julgamentos e pressupostos considerados na sua qualificação como entidade de investimento.

6.3 — Contabilização de uma alteração no estatuto de uma entidade de investimento

46 — Quanto uma entidade deixar de ser uma entidade de investimento, deve aplicar a norma subsidiária relativa a concentrações de atividades empresariais (ou equivalente) a qualquer entidade controlada cujo interesse foi previamente mensurado ao justo valor através dos resultados nos termos do parágrafo 39. A data de alteração do estatuto deve ser a data de aquisição considerada. O justo valor da entidade controlada na data de aquisição considerada deve representar a retribuição considerada aquando da mensuração de qualquer *Goodwill* ou ganho de uma compra negociada que resulte da aquisição considerada. Todas as entidades controladas devem ser consolidadas de acordo com os parágrafos 21 a 34 desde a data da alteração de estatuto.

47 — Quando uma entidade se torna uma entidade de investimento, deve cessar a consolidação das suas entidades controladas na data de alteração de estatuto, exceto para qualquer entidade controlada que deve continuar a ser consolidada nos termos do parágrafo 40. A entidade de investimento deve aplicar os requisitos dos parágrafos 35 e 36 às entidades controladas que deixa de consolidar como se a entidade de investimento tenha perdido o controlo daquelas entidades controladas naquela data.