

INSTRUÇÕES PARA O EXERCÍCIO DE 2010¹

1. Enquadramento

Na Lei das Finanças Locais² prevê-se, no artigo 46.º, a obrigatoriedade de os Municípios elaborarem, em determinadas circunstâncias, contas consolidadas, sendo ainda referido que os procedimentos contabilísticos para a consolidação são os definidos no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), documento que, até ao momento, não abrange esta temática.

Todavia, foi, entretanto, publicada a Portaria n.º 474/2010, de 15 de Junho, através da qual foi aprovada a Orientação n.º 1/2010, intitulada de “*Orientação Genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo*”, cujo âmbito de aplicação inclui os municípios.

Ora, parece claro que a crescente utilização pelos municípios de formas organizacionais de diversa natureza (nomeadamente empresarial), que detêm ou controlam, para a prossecução das suas atribuições e competências, numa lógica de grupo municipal, torna manifestamente insuficiente a simples prestação de contas individualizada por cada uma daquelas entidades.

De facto, tal situação não permite obter uma visão global da situação financeira do grupo municipal, o que dificulta, por um lado, a tomada de decisão dos gestores municipais e, por outro, não permite uma avaliação integrada do conjunto de actividades desenvolvidas por aquelas entidades.

A consolidação de contas nos municípios surge, assim, como um passo necessário para melhorar a informação contabilística prestada pela administração local.

Esta ferramenta de gestão tem como objectivo elaborar as demonstrações económicas e financeiras de um conjunto de entidades ligadas entre si como se de uma única entidade se tratasse, procurando dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do grupo municipal, permitindo, ainda, o estabelecimento de contas únicas representativas da actividade global e da situação do conjunto de entidades ligadas por interesses comuns.

Desta forma, além das contas individuais que os municípios são obrigados a apresentar, passam, também, a apresentar as contas consolidadas do grupo municipal em que a autarquia se enquadra.

A implementação da metodologia de consolidação de contas no sector público local permitirá melhorar a informação contabilística³, quer ao nível da avaliação do risco financeiro, quer no âmbito do controlo e coordenação das diferentes entidades que interagem entre si.

A consolidação permitirá, igualmente, através de um inventário do conjunto de informações necessárias nas entidades que compõem o grupo municipal e uma consolidação por sector de actividade, uma avaliação das

¹ E seguintes, caso não sejam publicadas, entretanto, normas de consolidação de contas no POCAL ou uma norma única de consolidação de contas aplicável a todas as administrações públicas que compõem o sector público administrativo.

² Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (com declaração de rectificação n.º 14/2007, publicada no DR, I série de 15 de Fevereiro de 2007), alterada pelos art. 6.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, art. 29.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, art. 32.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e art. 47.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/Dezembro.

³ Os ganhos obtidos traduzem-se ao nível da gestão, da apreciação e mensuração do peso económico e financeiro da autarquia local, o que permitirá a realização de comparações fiáveis quer em termos evolutivos quer com outras entidades.

<p>SATAPOCAL</p> <p>SUBGRUPO DE APOIO TÉCNICO NA APLICAÇÃO DO POCAL</p>	<p>CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS PELOS MUNICÍPIOS</p>
---	---

políticas públicas locais.

Dado que qualquer processo de consolidação de contas está intimamente ligado à qualidade da informação contabilística fornecida pelos diversos organismos a integrar na consolidação, o desenvolvimento da contabilidade pública e da contabilidade autárquica a nível nacional contribui para a normalização e uniformização da prática contabilística e, conseqüentemente, para a melhoria da informação contabilística produzida pelas diferentes entidades públicas.

2. Aspectos preliminares

2.1. No artigo 46.º, n.º 1, da referida Lei das Finanças Locais prevê-se que:

*« 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**».*

Acrescenta-se, ainda, naquela norma legal (n.º 2) que **«Os procedimentos contabilísticos para a consolidação de balanços dos municípios e das empresas municipais ou intermunicipais são os definidos no POCAL»**, o que não se verificou até esta data.

2.2. Foi, entretanto, publicada a Portaria n.º 474/2010, de 15 de Junho⁴, através da qual é aprovada (art.º 1.º) a Orientação n.º 1/2010, intitulada de “Orientação Genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo”⁵.

De acordo com os art.ºs 2.º e 3.º da referida Portaria, a indicada Orientação visa *«(...) estabelecer um conjunto de princípios enquadradores, que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades integradas no sector público administrativo. “ (SPA), que «(...) são aplicáveis a todos os serviços e organismos da **administração** (...) **local** (...), designadamente quanto à obrigatoriedade, dispensa e exclusões da consolidação».*

No art.º 5.º (regime transitório) prevê-se que *«(...) até à publicação de normas de consolidação de contas previstas nos planos sectoriais ou de uma norma única de consolidação de contas aplicável a toda as administrações públicas que compõem o sector público administrativo devem ser observados os princípios de consolidação de contas estabelecidos na presente portaria».*

2.3. Atendendo às especificidades do subsector das autarquias locais e ao facto de a LFL, que claramente prevalece, por força da hierarquia entre as várias normas legais, sobre a Portaria a que aludimos, consagrar, de forma expressa, alguns dos aspectos relevantes em matéria de consolidação de contas, designadamente o perímetro de consolidação e os documentos que devem integrar as demonstrações financeiras consolidadas, mostra-se necessário elaborar um conjunto de instruções que permitam uma aplicação deste regime pelos

⁴ Publicada no Diário da República, 2.ª Série, de 1 de Julho de 2010.

⁵ Que passaremos a designar por Orientação.

<p>SATAPOCAL</p> <p>SUBGRUPO DE APOIO TÉCNICO NA APLICAÇÃO DO POCAL</p>	<p>CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS PELOS MUNICÍPIOS</p>
---	---

municípios portugueses de forma coerente, harmoniosa e comparável.

Através destas instruções visa-se articular os regimes previstos na LFL, na Portaria e na Orientação, bem como ultrapassar algumas lacunas em matérias não previstas naquelas normas, cujo suprimento nos parece essencial para permitir a operacionalização da obrigação de consolidação de contas pelos municípios relativamente ao exercício de 2010.

3. Definições

3.1. Nesta matéria remetemos **para o ponto 3 da Orientação**, parecendo-nos apenas de concretizar ou referir os seguintes conceitos:

- a) **Entidade-mãe ou entidade consolidante** – É o município que controla uma ou mais entidades (3º parágrafo do **ponto 4 da Orientação**);
- b) **Perímetro de consolidação** – Abrange o conjunto de entidades cujas contas vão ser objecto de consolidação e face às quais se tem de apresentar demonstrações financeiras consolidadas;
- c) **Diferenças de consolidação** – São as diferenças entre o valor das participações financeiras e a percentagem que representam dos capitais das entidades controladas, podendo-se decompor em diferenças de avaliação e em diferenças de aquisição.

4. Demonstrações financeiras consolidadas

4.1. Periodicidade da consolidação de contas

4.1.1. As demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas anualmente, com referência à data de 31 de Dezembro (ponto 7 da Orientação).

4.2. Obrigatoriedade, âmbito, dispensa e exclusões da consolidação (ponto 5 da Orientação)

4.2.1. Do disposto no **art.º 46.º, n.º 1, da LFL**, resulta que:

- a) **Os municípios** (entidade-mãe) **são obrigados a consolidar** desde que participem na totalidade do capital de entidades do sector empresarial local ou detenham serviços municipalizados;
- b) O **perímetro de consolidação legalmente obrigatório** de cada município integra as entidades de natureza empresarial (independentemente de revestirem formas de direito privado ou serem entidades empresariais locais de direito público) que este participe, de forma directa ou indirecta, em 100% do capital e os serviços municipalizados que detenha, no final do exercício económico a consolidar;

- c) Não se aplicam os **regimes de dispensa e exclusão de consolidação** previstos no ponto 5.4. e 5.5. da Orientação⁶.
- d) O **grupo público municipal** é composto pelo município (entidade-mãe) e pelo conjunto de entidades controladas abrangidas pelo perímetro de consolidação, sendo de salvaguardar que as entidades incluídas partilham o mesmo plano de consolidação e que a correspondência entre o Plano de Consolidação e o Plano de Contas individual é acautelado.

4.2.2. Se, durante o exercício económico, uma entidade deixar de fazer parte integrante do perímetro de consolidação, as suas demonstrações financeiras não deverão ser incluídas no processo de consolidação anual, devendo este facto e o seu efeito serem explicitados no anexo às demonstrações financeiras consolidadas de forma inequívoca, designadamente o momento a partir do qual as entidades deixam de ser parte integrante do perímetro de consolidação (ponto 6.2., alínea a) da Orientação).

4.2.3. Se a composição do conjunto das entidades incluídas na consolidação se alterar significativamente no decurso do exercício, as demonstrações financeiras consolidadas devem fornecer as informações que permitam a comparabilidade de conjuntos sucessivos de demonstrações financeiras consolidadas.

No início de cada exercício cabe à entidade consolidante definir e divulgar às entidades inseridas no perímetro as orientações subjacentes ao processo de consolidação.

Esta obrigação deve ser cumprida através de informações a prestar no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados (ponto 4 da Orientação).

4.2.4. A **consolidação das contas permite conhecer a verdadeira situação económico-financeira do grupo municipal contribuindo para uma avaliação integrada e representativa do conjunto de actividades desenvolvidas e visa:**

- ✓ Substituir no balanço da entidade consolidante o valor contabilístico das partes de capitais por ela detidas pelo valor que lhe corresponde no património das entidades consolidadas, eliminando os saldos e os fluxos de operações internas; ou
- ✓ Integrar no seu balanço o valor do património das entidades consolidadas, eliminando os saldos e os fluxos de operações internas, no caso da entidade consolidante não deter qualquer participação de capital, como ocorre relativamente aos serviços municipalizados.

As demonstrações financeiras consolidadas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do conjunto das entidades compreendidas no perímetro de consolidação (pontos 1 e 2 da Orientação).

Se, em casos excepcionais, a aplicação de alguma disposição destas instruções e da referida Orientação for incompatível com aquele objectivo, a disposição em causa não deverá ser aplicada, divulgando-se o facto no

⁶ De facto, ainda que no art. 3º da Portaria se refira expressamente a aplicação destes regimes, atendendo ao perímetro de consolidação expressamente previsto na LFL não se justifica a sua adopção ao nível das autarquias locais, ao que acresce o facto de aquela Lei, que prevalece sobre a citada Portaria, nada referir sobre esta matéria.

<p>SATAPOCAL</p> <p>SUBGRUPO DE APOIO TÉCNICO NA APLICAÇÃO DO POCAL</p>	<p>CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS PELOS MUNICÍPIOS</p>
---	---

anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados.

4.2.5. Nada obsta a que os municípios, dadas as vantagens que serão susceptíveis de advir para a tomada de decisão da existência de informação económico-financeira de um grupo público municipal mais alargado, **para além de apresentarem demonstrações financeiras consolidadas atendendo ao perímetro legalmente exigido**, elaborem e aprovem **demonstrações financeiras consolidadas** abrangendo o perímetro que resulta da aplicação dos princípios controlo e presunção de controlo previstos nos pontos 5. e 5.1. da Orientação.

Neste caso, na ausência de previsão específica nestas instruções dos princípios e procedimentos a adoptar, deverão ser seguidos os previstos, para cada situação, na Orientação a que vimos aludindo.

4.3. Princípios

4.3.1. A **preparação e a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas** devem pautar-se, em especial, **pelo conjunto de princípios aplicados pela entidade-mãe, nomeadamente os previstos no POCAL**, aos quais acrescem os princípios estabelecidos na Orientação, designadamente nos pontos 2 a 2.6:

- ✓ Relevância e materialidade;
- ✓ Fiabilidade;
- ✓ Neutralidade;
- ✓ Plenitude;
- ✓ Comparabilidade (espacial e temporal);
- ✓ Representação fidedigna (da informação nelas contida).

4.4. Componentes das demonstrações financeiras consolidadas

4.4.1. De harmonia com o art.º 46º, n.º 1, da LFL, as **demonstrações financeiras consolidadas**, que são um complemento e não um substituto das demonstrações financeiras individuais (ponto 6.1. da Orientação) **constituem um todo e compreendem obrigatoriamente os seguintes documentos:**

- a) **Balanço consolidado;**
- b) **Demonstração de resultados consolidada, por natureza;**
- c) **Anexo ao balanço consolidado e à demonstração de resultados consolidada, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades incluídas no perímetro de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos.**

Estes documentos devem seguir uma estrutura idêntica à prevista no POCAL, sendo apresentado, na parte final deste documento, um modelo de estrutura das notas específicas relativas ao Anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados, incluindo dois mapas-tipo para apresentação dos saldos e fluxos

financeiros entre as entidades incluídas no perímetro de consolidação e do endividamento consolidado de médio e longo prazos (informação expressamente exigida pela LFL).

4.4.2. Para além disso, é relevante a elaboração de um **Mapa de Fluxos de Caixa Consolidado de Operações Orçamentais** e de um **Relatório de Gestão Consolidado** (art.º 4.º da Portaria e 5.2. da Orientação).

Todavia, o perímetro de consolidação dos municípios pode abranger entidades de natureza empresarial que não estão legalmente obrigadas a elaborar documentos previsionais e de prestação de contas de natureza orçamental em termos idênticos aos previstos no POCAL.

Tal situação dificulta a elaboração do referido mapa de Mapa de Fluxos de Caixa Consolidado de Operações Orçamentais, pois a informação daquelas entidades terá de ser especificamente preparada para esta finalidade.

Assim, deve ser elaborado um **Mapa de Fluxos de Caixa Consolidado de Operações Orçamentais** cuja discriminação abranja apenas os grandes agregados previstos para as receitas e despesas orçamentais, ou seja, saldo inicial, receitas e despesas correntes e de capital e saldo final.

Por sua vez, o **Relatório de Gestão Consolidado**, uma vez que se destina a descrever o estado e a evolução da actividade do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, deverá seguir a estrutura prevista no ponto 13 do POCAL, dando especial relevo aos seguintes aspectos:

- ✓ Evolução da gestão do conjunto das entidades compreendidas na consolidação;
- ✓ Actividades do conjunto em matérias que estão directamente ligadas à actividade autárquica;
- ✓ Previsão da evolução futura do conjunto das entidades que compõem o perímetro de consolidação;
- ✓ Factos relevantes ocorridos após o encerramento do exercício.

4.5. Procedimentos e métodos de consolidação

4.5.1. Regras gerais

4.5.1.1. O processo de consolidação exige que as demonstrações financeiras das entidades pertencentes ao grupo público se encontrem preparadas na mesma base contabilística, no caso a base de acréscimo (ponto 6.1. da Orientação).

Caso seja elaborado o **Mapa de Fluxos de Caixa Consolidado de Operações Orçamentais**, a informação para essa finalidade terá de ser preparada numa base de caixa.

Os métodos e procedimentos de consolidação, a adoptar de acordo com as regras seguintes e demais normas do POCAL, com as necessárias adaptações, devem ser aplicados de forma consistente de um exercício para o outro (ponto 6.1. da Orientação).

As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo município (entidade-mãe) combinando as demonstrações financeiras de todas as entidades abrangidas pelo perímetro de consolidação, numa base de linha a linha, adicionando rubricas idênticas de activos, passivos, fundos próprios/capital próprio,

custos/perdas/gastos, proveitos/ganhos/ rendimentos, o mesmo devendo acontecer relativamente a pagamentos e recebimentos, se for elaborado o Mapa de Fluxos de Caixa Consolidado de Operações Orçamentais (ponto 6.1. da Orientação).

Face ao perímetro de consolidação previsto no art.º 46.º, n.º 1, da LFL e com o objectivo de as demonstrações financeiras consolidadas apresentarem informação financeira relativa ao grupo público municipal como se de uma única entidade se tratasse, devem ser utilizados como métodos de consolidação: o da simples agregação e o da consolidação integral.

É admissível também a aplicação do método da equivalência patrimonial quando o município elaborar e aprovar demonstrações financeiras consolidadas, de acordo com o ponto 4.2.5 das presentes instruções, tomando por referência um perímetro mais alargado do que aquele que se encontra previsto na LFL.

As demonstrações financeiras consolidadas são elaboradas após a realização da homogeneização da informação e das eliminações de operações internas, nomeadamente as referidas nos pontos seguintes, para que seja possível obter uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e, eventualmente, da execução orçamental, das entidades que integram o grupo público municipal (ponto 6.1. da Orientação).

4.5.2. Homogeneização prévia da informação

4.5.2.1. No que concerne ao processo prévio à consolidação há que proceder à homogeneização e à eliminação das operações internas das entidades que integram o grupo público. Posteriormente vai-se proceder à agregação dos dados permitindo, desta forma, obter uma imagem verdadeira, fiel e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do grupo.

4.5.2.2. A informação das várias entidades abrangidas pelo perímetro de consolidação deve ser homogeneizada de acordo com as seguintes regras (ponto 6.2. da Orientação):

- a) **Homogeneização temporal** - As demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas com referência à mesma data das demonstrações financeiras anuais do município (entidade-mãe).⁷
- b) **Homogeneização valorativa** - O município (entidade-mãe) deve aplicar na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas os critérios de valorimetria utilizados nas suas próprias demonstrações financeiras, pelo que os elementos do activo, do passivo e dos fundos próprios/capital próprio, a incluir nas demonstrações financeiras consolidadas, devem ser valorizados segundo critérios de valorimetria uniformes ao grupo municipal e de acordo com o ponto 4 «Critérios de valorimetria» do POCAL.

Se algum elemento materialmente relevante do activo, do passivo dos fundos próprios/capitais próprios, for mensurado, por método que não cumpra o requisito de uniformidade estabelecido, esse

⁷ Se, durante o exercício económico, uma entidade deixar de fazer parte integrante do perímetro de consolidação, as suas demonstrações financeiras não deverão ser incluídas no processo de consolidação anual, com referência a 31 de Dezembro, devendo, este facto e o seu efeito, ser relatado no anexo às demonstrações financeiras consolidadas.

elemento deverá ser objecto de uma reclassificação ou remensuração de acordo com as normas definidas, sendo os ajustamentos necessários considerados unicamente para efeitos de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas.

São admitidas, a título excepcional, derrogações ao disposto nesta alínea, que devem ser mencionadas no Anexo, devidamente justificadas.

- c) **Homogeneização de operações internas** - Entende-se por operação interna qualquer operação cujos intervenientes sejam entidades que integram o perímetro de consolidação.

Quando da realização de operações internas resultem, por inexactidões ou omissões, registos não coincidentes nas contas das entidades intervenientes nessas operações, deverão realizar-se os ajustamentos necessários para que se possa posteriormente proceder às respectivas eliminações.

- d) **Homogeneização para realizar a agregação** - Sempre que a estrutura das demonstrações financeiras anuais de uma entidade a consolidar não coincida com a das demonstrações financeiras consolidadas deverão efectuar-se as necessárias reclassificações às contas anuais individuais.

4.5.3. Agregação dos dados

4.5.3.1. A preparação das demonstrações financeiras consolidadas realizar-se-á pela agregação (ponto 6.3. da Orientação) dos diferentes elementos, segundo a sua natureza, das demonstrações financeiras anuais individuais homogeneizadas, sem prejuízo das eliminações que se vierem a verificar e que se descrevem no número seguinte.

4.5.4. Eliminações das operações internas

4.5.4.1. As demonstrações financeiras consolidadas devem apresentar os activos, os passivos, os fundos próprios/capital próprio, os resultados e, sendo caso disso, as receitas e despesas de natureza orçamental das entidades incluídas na consolidação como se se tratasse de uma única entidade, **devendo ser eliminados**, nomeadamente, **as seguintes operações internas** (ponto 6.4. da Orientação):

a) Eliminações recíprocas

- i) Os créditos/dívidas entre as entidades incluídas no perímetro de consolidação;
- ii) Os custos e perdas, bem como os proveitos e ganhos relativos às operações efectuadas entre as entidades incluídas no perímetro de consolidação;
- iii) As operações de transferências e subsídios entre as entidades incluídas no perímetro de consolidação;
- iv) Os resultados provenientes das operações efectuadas entre as entidades compreendidas na consolidação quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos.

Quando uma operação tenha sido concluída de acordo com as condições normais de mercado e a eliminação dos respectivos resultados acarrete custos desproporcionados, pode-se,

excepcionalmente, não proceder às eliminações referidas;

- v) No caso de elaboração do mapa de Fluxos de Caixa Consolidados de Operações Orçamentais também as despesas e receitas orçamentais relativas a operações efectuadas entre as entidades que integram o perímetro de consolidação.

b) Eliminação dos resultados de operações internas

- i) No caso das operações intragrupo terem sido efectuadas em condições substancialmente diferentes das condições de mercado e das importâncias envolvidas serem materialmente relevantes, a totalidade do resultado económico resultante dessa operação interna deverá eliminar-se e diferir-se até que o mesmo se realize perante terceiros, o que se presume que ocorre com a alienação externa ao grupo público ou com o uso dos correspondentes activos.

4.5.5. Métodos de consolidação a adoptar

4.5.5.1. Atendendo ao perímetro de consolidação previsto no art.º 46º, n.º 1, da LFL, os métodos de consolidação a adoptar e as situações em que se aplicam são os seguintes:

a) Método da simples agregação (ponto 6.5., al. a), da Orientação)

Aplica-se quando, na ausência de qualquer participação no capital das entidades consolidadas, se verifica um efectivo controlo administrativo por parte da entidade consolidante (como é o caso, no perímetro de consolidação definido para os municípios, dos serviços municipalizados).

Este método traduz-se na soma algébrica dos balanços, das demonstrações dos resultados e dos mapas de execução orçamental das entidades pertencentes ao grupo público, sendo obrigatória a eliminação, designadamente, dos saldos, das transacções, das transferências e subsídios e dos resultados incorporados em activos relativos a operações efectuadas entre essas entidades, sem prejuízo do disposto no n.º 6.4, alínea b), da Orientação.

b) Método de consolidação integral

Aplica-se nos casos em que existe uma participação social/estatutária numa entidade de natureza empresarial e consiste na integração no balanço, na demonstração dos resultados e, sendo caso disso, no mapa de execução orçamental da entidade consolidante dos elementos respectivos dos balanços, das demonstrações dos resultados e dos mapas de execução orçamental das entidades consolidadas.

Para efeitos de aplicação do método de consolidação integral, adoptar-se-á o previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 15, « Investimentos em subsidiárias e consolidação », publicada no aviso n.º 15 655/2009, de 7 de Setembro, com as necessárias adaptações à realidade de cada subsector (ponto 6.5., al. b), da Orientação).

Pode, no entanto, referir-se, desde já, no que respeita à **eliminação dos investimentos financeiros** e ao **apuramento das diferenças de consolidação**, que aquela norma remete para a NCRF 14, « Concentrações de actividades empresariais », publicada também através do referido Aviso, e da qual

resultam os seguintes procedimentos devidamente adaptados ao sistema contabilístico vigente nas autarquias locais:

- i) Os valores contabilísticos das participações no capital estatutário/social das entidades de natureza empresarial compreendidas na consolidação são compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas entidades.

Esta compensação far-se-á com base nos respectivos valores contabilísticos à data do início do exercício em que tais entidades sejam incluídas pela primeira vez na consolidação ou à data de aquisição, se posterior;

- ii) As diferenças que resultem dessa compensação devem ser imputadas directamente, na medida em que tal for possível, às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos;
- iii) Se após a referida imputação subsistir ainda algum valor remanescente, este deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica «diferenças de consolidação», no activo, caso seja positivo, ou nos resultados, se for negativo.

- iv) O valor remanescente referido na alínea anterior tem seguinte tratamento:

Quando a diferença for positiva, não deve ser amortizada, mas sim testada anualmente quanto à imparidade;

Quando a diferença for negativa, deve ser imputada à conta de resultados.

Saliente-se, por fim, que tendo em conta o perímetro de consolidação definido pela LFL, não existem direitos de terceiros, designados para este efeito de «interesses minoritários», os quais não integram, por isso, o balanço consolidado.

4.5.5.2. Nos casos abrangidos pelo ponto 4.2.5 das presentes instruções pode ser aplicado o Método de Equivalência Patrimonial (MEP), conforme previsto na alínea c) do ponto 6.5 da Portaria, que consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detida pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada, adoptando-se, para efeitos de aplicação deste método o previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 13, publicada no Aviso n.º 15 655/2009, de 7 de Setembro, com as necessárias adaptações.

4.6. Preparação, elaboração, apreciação e publicidade⁸

4.6.1. No início de cada exercício cabe à entidade consolidante (no caso, o município) definir e divulgar às entidades inseridas no perímetro de consolidação as orientações subjacentes ao processo de consolidação (ponto 4 da Orientação), que devem ser aprovadas pela Câmara Municipal.

⁸ Confrontar, no entanto, o que se dirá nas disposições transitórias no que respeita ao exercício de 2010.

<p>SATAPOCAL SUBGRUPO DE APOIO TÉCNICO NA APLICAÇÃO DO POCAL</p>	<p>CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS PELOS MUNICÍPIOS</p>
---	---

Essas orientações deverão incluir um manual de consolidação (ponto 1 da Orientação), que constitui um guia prático de consolidação e deverá conter as normas, os princípios e os procedimentos preconizados para o grupo municipal de consolidação, designadamente:

- ✓ O Plano de Contas (constitui um elemento fundamental da consolidação, na medida em que materializa o princípio da homogeneização das contas do grupo);
- ✓ O calendário das tarefas e operações (o cumprimento das datas constitui um elemento-chave na atempada elaboração e respectiva divulgação das contas consolidadas, sendo pois necessária alguma rigidez no cumprimento dos prazos estabelecidos pelo grupo ;
- ✓ Regras relativas à definição do perímetro de consolidação (neste caso decorre do quadro legal);
- ✓ Organigrama do grupo;
- ✓ Os métodos de consolidação aplicáveis;
- ✓ As instruções para a organização do *dossier* de consolidação por cada uma das entidades que integre o perímetro de consolidação, com indicação do conjunto de documentos que terão de elaborar anualmente e enviar ao serviço de consolidação, com vista à elaboração do processo de consolidação final, designadamente as demonstrações financeiras e anexos, elementos sobre as operações intra-grupo e outras informações que se revelem pertinentes;
- ✓ Os procedimentos de homogeneização da informação (e a responsabilidade pela sua execução, o que envolve a entidade-mãe e cada uma das restantes entidades abrangidas pelo perímetro de consolidação), de agregação de dados e de eliminação das operações internas;
- ✓ O processo de confirmação das contas e operações recíprocas;
- ✓ A estrutura e conteúdo de documentos-síntese de informação e controlo.

Para além das orientações anteriormente identificadas, deverá ser mantido, na entidade consolidante, um **ficheiro relativo a cada uma das entidades do grupo**, que deverá cumulativamente englobar:

- ✓ Elementos de identificação: designação (nome da firma), sede social, endereços postais, número de contribuinte, actividade (objecto social), data de fecho das contas, pessoa a contactar e nome do Revisor Oficial de Contas.
- ✓ Elementos legais: cópia dos estatutos e de todos os actos modificativos; cópia das declarações de início de actividade e alterações fiscais (IVA, IRC); cópia das actas das assembleias gerais.
- ✓ Elementos sobre o capital social/estatutário: montante do capital social/estatutário e das suas variações; percentagens do grupo; tipos de participações; valor das participações na própria empresa.
- ✓ Outros elementos: designadamente, informações específicas sobre práticas ou operações contabilísticas particulares, se as houver

4.6.2 As demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas e aprovadas, de acordo com o

estabelecido no artigo n.º 47.º da LFL, pela câmara municipal e submetidas a apreciação da assembleia municipal conjuntamente com os documentos de prestação de contas do município, sendo posteriormente publicitadas de harmonia com o previsto no artigo 49.º da LFL.

Excepcionalmente, caso não seja manifestamente possível cumprir os prazos previstos no número anterior, deverá ser elaborada pelo dirigente dos serviços responsável pela elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, e aprovada pelo Presidente da Câmara Municipal, uma informação devidamente fundamentada, que acompanhará a apresentação dos documentos de prestação de contas do município aos órgãos municipais.

Nessa situação, as demonstrações financeiras consolidadas deverão ser aprovadas pelo órgão executivo de modo a serem apreciadas pelo órgão deliberativo na sessão ordinária do mês de Junho do ano seguinte ao que respeitam.

4.7. Disposições transitórias para o exercício de 2010

4.7.1. Atendendo à data de publicitação destas instruções e às dúvidas que decorriam do quadro legal relativamente a esta matéria, o exercício de 2010 deve ser considerado como o “*ano zero*” da consolidação de contas no subsector das autarquias locais.

Assim, quanto à elaboração e apresentação, relativamente a esse exercício, de contas consolidadas nos termos referidos nestas instruções, admitem-se as seguintes especificidades:

- ✓ As orientações a que aludimos no item 4.6.1. deverão ser elaboradas e aprovadas até ao final de Maio de 2011;
- ✓ Não é exigível a apresentação, para efeitos de comparação, de informação financeira consolidada reportada ao início do exercício;
- ✓ As demonstrações financeiras consolidadas deverão ser elaboradas, aprovadas e apreciadas pelos órgãos municipais nos termos e prazos previstos no 3.º parágrafo do item anterior (4.6.2.), não sendo necessária a informação fundamentada a que se alude no 2.º parágrafo do mesmo item.

**SUGESTÃO DE UM MODELO DE ESTRUTURA DO ANEXO
AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS CONSOLIDADOS**

1. Informações relativas às entidades incluídas no perímetro de consolidação e a outras entidades participadas:

a) Relativamente às entidades incluídas no perímetro de consolidação:

- Denominação e sede;
- Motivos da sua inclusão na consolidação com indicação, sendo caso disso, da detenção da totalidade do capital, de forma directa ou indirecta;
- Número médio de trabalhadores ao serviço, durante o exercício, repartido por categorias.

b) Relativamente às entidades participadas excluídas do perímetro de consolidação:

- Denominação e sede;
- Motivos da sua exclusão do perímetro de consolidação com indicação da proporção do capital detido, directa ou indirectamente.

2. Informações relativas à imagem verdadeira e apropriada:

- a)** Descrição dos casos em que a aplicação das normas de consolidação não seja suficiente para que as demonstrações financeiras consolidadas dêem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do conjunto das entidades incluídas na consolidação;
- b)** Identificação das situações relacionadas com o afastamento da aplicação das normas de consolidação, efectuadas para se obter a necessária imagem verdadeira e apropriada, com indicação das respectivas razões e dos seus efeitos no balanço e na demonstração dos resultados consolidados;
- c)** Indicação das alterações ocorridas, no decurso do exercício, na composição do conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação, com fundamentação do facto de se tratar ou não de uma alteração significativa.

3. Informações relativas aos procedimentos de consolidação:

- a)** Identificação e fundamentação de todos os movimentos extra-contabilísticos efectuados para efeitos de consolidação, nomeadamente no que respeita à eliminação dos investimentos financeiros e das operações recíprocas;
- b)** Discriminação da rubrica «diferenças de consolidação», com indicação dos métodos de cálculo adoptados e explicitação das variações significativas relativamente ao exercício anterior;
- c)** Justificação dos casos excepcionais em que não se tenha adoptado o princípio da consistência na consolidação e avaliação dos seus efeitos no património, na posição financeira e nos resultados do conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação;

- d) Situação em que foi utilizada a faculdade prevista no ponto iv) da alínea a) do item 4.5.4.1. destas instruções, se o seu efeito sobre o património, a situação financeira e os resultados do conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação for materialmente relevante;
- e) Descrição dos acontecimentos importantes relacionados com o património, a posição financeira e os resultados de uma entidade incluída no perímetro de consolidação que tenham ocorrido entre a data do balanço dessa entidade e a data do balanço consolidado;
- f) Informações que tornem comparáveis os sucessivos conjuntos de demonstrações financeiras no caso de se alterar significativamente, no decurso do exercício, a composição do conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação;
- g) Indicação dos montantes dos ajustamentos excepcionais de valor dos activos feitos exclusivamente para fins fiscais e não eliminados da consolidação, juntamente com as razões que o determinaram;
- h) Indicação dos casos excepcionais em que se utilizou a faculdade prevista na alínea b) do item 4.5.2.2. destas instruções, bem como das razões que justificaram a sua utilização;
- i) Opção usada pelo conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação quanto à contabilização das participações em entidades de natureza empresarial.

4. Informações relativas ao endividamento de médio e longo prazos:

- a) Descrição do endividamento consolidado de médio e longo prazos (art. 46.º, n.º 1, da LFL), desagregada por rubrica patrimonial, de acordo com o seguinte mapa:

Endividamento consolidado de médio e longo prazos

Ano:

(Designação da autarquia local)

(unidade: euro)

Código/designação das contas a)	Dívidas a terceiros de médio/longo prazos b)					Eliminação de créditos / dívidas recíprocos	Grupo público consolidado
	(Designação do município)	(Designação do serviço municipalizado)	(Designação da empresa municipal)	-	TOTAL		
1	2	3	4	5	6=2+3+4+5	7	8=6-7
Total							

a) A desagregar de acordo com as rubricas do balanço consolidado relativas às dívidas a terceiros - médio e longo prazos.

b) A desdobrar de acordo com as entidades abrangidas pelo perímetro de consolidação.

- b) Montante total das dívidas a terceiros apresentadas no balanço consolidado e que se vençam nos quatro anos seguintes à data do balanço, desagregado por entidade e por rubrica patrimonial.

5. Informações sobre saldos e fluxos financeiros:

Descrição dos saldos e dos fluxos financeiros (art.º 46.º, n.º 1, da LFL), desagregada por tipo, de acordo com o seguinte mapa:

Saldos e fluxos financeiros entre as entidades do grupo público

Ano:

(Designação da autarquia local) (unidade: euro)

Tipo de fluxos	(Designação das duas entidades abrangidas) a)										
	Obrigações/pagamentos					Direitos/recebimentos					
	Saldo inicial	Obrigações constituídas no exercício	Anulações no exercício	Pagamentos do exercício	Saldo final	Saldo inicial	Direitos constituídos no exercício	Anulações do exercício	Recebimentos do exercício	Saldo final	
1	2	3	4	5	6=(2+3)-(4+5)	7	8	9	10	11=(7+8)-(9+10)	
Transferências											
Subsídios											
Empréstimos											
Relações comerciais											
Participações do capital em numerário											
Participações do capital em espécie											
Outros											
Total											

a) Relativamente a cada entidade abrangida pelo perímetro de consolidação deve ser elaborado um mapa que espelhe as relações financeiras estabelecidas com cada uma das restantes entidades abrangidas pelo mesmo perímetro, como por exemplo município/serviços municipalizados, município/entidade empresarial, serviços municipalizados/entidade empresarial, entidade empresarial/entidade empresarial e vice versa. Neste quadro devem ser identificadas as entidades a que se referem as operações descritas.

6. Informações relativas a compromissos:

- Montante global dos compromissos financeiros que não figurem no balanço consolidado, no caso em que a sua indicação seja útil para a apreciação da situação financeira do conjunto das entidades compreendidas no perímetro de consolidação, incluindo, relativamente às entidades que adotem o POCAL, a discriminação, por agrupamento económico, dos valores que devem ser reflectidos nas contas da classe 0 relativas aos compromissos para exercícios futuros;
- Descrição das responsabilidades das entidades incluídas no perímetro de consolidação por garantias prestadas, desdobrando-as de acordo com a sua natureza e mencionando expressamente as garantias reais, com indicação da norma legal habilitante.

7. Informações relativas a políticas contabilísticas:

- Critérios de valorimetria aplicados às várias rubricas das demonstrações financeiras consolidadas e os métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, designadamente no que diz respeito às amortizações, aos ajustamentos e às provisões;
- Cotações utilizadas para conversão em euros dos elementos incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas que sejam ou tenham sido originariamente expressos em moeda estrangeira diferente.

8. Informações relativas a determinadas rubricas:

- Comentário das rubricas «despesas de instalação» e «despesas de investigação e de desenvolvimento»;

- b)** Movimentos ocorridos nas rubricas do activo immobilizado constantes do balanço consolidado e nas respectivas amortizações, ajustamentos e provisões;
- c)** Indicação dos custos suportados no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar immobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período;
- d)** Montante dos ajustamentos de valor dos activos abrangidos na consolidação que tenham sido objecto de amortizações e de provisões extraordinárias, feitas exclusivamente para fins fiscais, indicando os motivos que os justificaram;
- e)** Indicação global, por categorias de bens, das diferenças materialmente relevantes, entre os custos de elementos do activo circulante, calculados de acordo com os critérios valorimétricos adoptados, e os respectivos preços de mercado;
- f)** Fundamentação das circunstâncias especiais que justificaram a atribuição a elementos do activo circulante de um valor inferior ao mais baixo do custo ou do preço do mercado;
- g)** Indicação e justificação das provisões extraordinárias respeitantes a elementos do activo circulante relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor;
- h)** Montante total das dívidas a terceiros apresentadas no balanço consolidado, cobertas por garantias reais prestadas pelas entidades incluídas no perímetro de consolidação, com indicação da respectiva natureza, forma e norma habilitante à sua concessão.
- i)** Diferença, quando levada ao activo, entre as importâncias das dívidas a pagar e as correspondentes quantias arrecadadas, quando aplicável;
- j)** Repartição do valor líquido consolidado das vendas e das prestações de serviços, por categorias de actividades;
- k)** Efeitos na determinação do resultado consolidado do exercício resultantes de critérios de valorimetria não previstos na alínea b) do item 4.5.2.2. destas instruções e decorrentes de amortizações e de provisões extraordinárias efectuados com vista a obter vantagens fiscais, quer tenham sido feitas durante o exercício ou em exercícios anteriores, bem como informações adicionais quando tal valorimetria tiver influência materialmente relevante nos impostos futuros do conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação;
- l)** Diferença entre os impostos imputados à demonstração consolidada dos resultados do exercício e dos exercícios anteriores e os impostos já pagos e a pagar relativamente a esses exercícios, desde que essa diferença seja materialmente relevante para a determinação dos impostos futuros;
- m)** Indicação global relativamente às entidades incluídas no perímetro de consolidação das remunerações atribuídas aos membros de cada um dos órgãos executivos e de fiscalização pelo desempenho das respectivas funções, bem como dos órgãos deliberativos das entidades de natureza empresarial;

- n) Indicação dos diplomas legais em que se baseou a reavaliação de imobilizações corpóreas ou de investimentos financeiros, bem como explicitação dos processos de tratamento da inflação adoptados para o cálculo, no caso de utilização de outros métodos de reavaliação;
- o) Elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações;
- p) Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados consolidados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior;
- q) Demonstração consolidada dos resultados financeiros;
- r) Demonstração consolidada dos resultados extraordinários;
- s) Desdobramento das contas de provisões/ajustamentos acumulados e explicitação dos movimentos ocorridos no exercício;
- t) Indicação dos bens utilizados no regime de locação financeira, com menção dos respectivos valores contabilísticos;
- u) Valor global das dívidas que se encontram tituladas, por rubricas do balanço consolidado, quando nele não estiverem evidenciadas.

9. Informações diversas

- a) Outras informações exigidas por diplomas legais;
- b) Outras informações consideradas relevantes para uma melhor compreensão da situação financeira e dos resultados do conjunto das entidades incluídas no perímetro de consolidação.
- c) As entidades integrantes do perímetro de consolidação que aplicam o Sistema de Normalização Contabilística, SNC, designadamente, empresas municipais e intermunicipais, devem assegurar a conveniente conversão das suas contas para o POCAL.

(data última revisão: 16-05-2011)