

Capacitação em IFRS

Módulo: Atualização em normas internacionais de contabilidade – Dia 2

Professor: Denis R Gonzales

Data: 21/09/2016



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Denis Renato Gonzales
d.gonza@uol.com.br

MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria pelo ISAE-FGV e graduação em Administração de Empresas pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e em Ciências Contábeis pela Universidade Paulista. Possui aproximadamente 20 anos de experiência profissional relevante em Finanças, Auditoria Externa e Interna e atua profissionalmente como gerente especialista de auditoria nas Organizações Bradesco, tendo anteriormente trabalhado no HSBC e na PwC Auditores Independentes em áreas correlatas.

Atuou como docente na graduação na PUC-PR por 7 anos (2005 – 2013) e há 12 anos é professor convidado da pós-graduação da PUC-PR, da Católica-SC e da UnC-SC em disciplinas das áreas contábil e de finanças.

Instrumentos Financeiros

- Reconhecimento e mensuração de ativos financeiros – NBC TG 38 - IAS 39
- Princípios para apresentação e divulgação dos instrumentos financeiros e passivos – NBC TG 39 - IAS 32
- Divulgações sobre instrumentos financeiros e gestão de risco financeiro – NBC TG 40 - IFRS 7

Remuneração e Benefícios a Empregados

- Benefícios a empregados (formas, classificação, definição do plano de benefícios) – NBC TG 33 – IFRS 19

Divulgações Específicas

- Segmentos operacionais – NBC TG 22 - IFRS 8
- Eventos após a data de encerramento do balanço – NBC TG 24 - IAS 10
- Divulgação de transações com partes relacionadas – NBC TG 05 - IAS 24
- Estrutura conceitual para mensurar o valor justo – NBC TG 46 - IFRS 13 – Fair Value
- Efeitos na mudança da taxa de câmbio e efeitos de hiperinflação – NBC TG 02 - IAS 21

Normas por Segmento/Setorizada

- Avaliação de contratos de construção e atribuição dos custos do contrato e as receitas para os períodos contábeis – NBC TG 17 - IAS 11
- Propriedade para investimentos – NBC TG 28 - IAS 40
- Práticas contábeis para o setor agrícola – ativo biológico – NBC TG 29 - IAS 41
- Contabilização de contratos de seguros – NBC TG 11 - IFRS 4

Contabilidade de Grupos Econômicos, Combinação de Negócios, Equivalência Patrimonial e Joint Venture

- Investimento em coligada, em controlada e em empreendimento controlado em conjunto – NBC TG 18 - IAS 28
- Combinação de negócios – NBC TG 15 - IFRS 3
- Demonstrações consolidadas – NBC TG 36 – IAS 27
- Divulgação de participações em outras entidades – NBC TG 45 - IFRS 12

IMPORTANTE!

- Cooperativas de Crédito seguem normas específicas emanadas pelo CMN e pelo BACEN.
- O projeto de conversão das práticas contábeis aos modelos internacionais envolve a homologação das normas por estes órgãos.
- As seguintes encontram-se homologadas (dez. 2015):
 - Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Relatório Contábil-Financeiro - homologado pela Resolução CMN nº 4.144/12.
 - CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos - homologado pela Resolução CMN nº 3.566/08.
 - CPC 03 (R2) - Demonstrações do Fluxo de Caixa - homologado pela Resolução CMN nº 3.604/08.
 - CPC 05 (R1) - Divulgação de Partes Relacionadas - homologado pela Resolução CMN nº 3.750/09.
 - CPC 10 (R1) - Pagamento Baseado em Ações - homologado pela Resolução CMN nº 3.989/11.
 - CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro – homologado pela Resolução CMN nº 4.007/11.
 - CPC 24 - Evento Subsequente - homologado pela Resolução CMN nº 3.973/11.
 - CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - homologado pela Resolução CMN nº 3.823/09.
 - CPC 33 - Benefícios a Empregados - homologado pela Resolução CMN nº 4424/15.

INSTRUMENTOS FINANCEIROS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Base regulamentar:

- Reconhecimento e mensuração de ativos financeiros – NBC TG 38 - IAS 39;
- Princípios para apresentação e divulgação dos instrumentos financeiros e passivos – NBC TG 39 - IAS 32;
- Divulgações sobre instrumentos financeiros e gestão de risco financeiro – NBC TG 40 – IFRS 7.

Histórico

- CPC 14 (válido para 2008 e 2009, Fase I da Lei 11.638/2007) – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação
- Em 2009 – aprovação dos CPCs 38, 39 e 40 (Fase II da Lei 11.638/2007) – válidos a partir de 2010
- O CPC 14 foi transformado em Orientação (OCPC 03), que continua útil para empresas que não possuem instrumentos financeiros muito complexos.

Conceitos:

- Instrumento financeiro é qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.

Conceitos:

- Ativo financeiro: é qualquer ativo que seja: (i) caixa, (ii) um instrumento patrimonial (ex. ações e debêntures conversíveis) de outra entidade, (iii) direito contratual para receber numerário (caixa) ou outro ativo financeiro de outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade ou (iv) um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, desde que respeitadas algumas condições.
- Passivo financeiro: é qualquer passivo que representa: (i) uma obrigação contratual para entregar caixa ou outro ativo financeiro a uma outra entidade ou permutar instrumentos financeiros com outras entidades sob condições potencialmente desfavoráveis ou (ii) um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, desde que respeitadas algumas condições.

Conceitos:

- Derivativo: é um instrumento financeiro ou outro contrato dentro do escopo deste Pronunciamento que possui todas as três características seguintes:
 - (a) seu valor se altera em resposta a mudanças na taxa de juros específica, no preço de instrumento financeiro, preço de commodity, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, avaliação (rating) de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, às vezes denominada “ativo subjacente”, desde que, no caso de variável não financeira, a variável não seja específica a uma parte do contrato;
 - (b) não é necessário qualquer desembolso inicial ou o desembolso inicial é menor do que seria exigido para outros tipos de contratos onde seria esperada resposta semelhante às mudanças nos fatores de mercado; e
 - (c) deve ser liquidado em data futura.

Reconhecimento:

Ao reconhecer um instrumento financeiro, a entidade deve inicialmente classifica-lo em uma das seguintes categorias definidas no CPC 38:

- Ativo ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado (FVTPL)
- Investimentos mantidos até o vencimento (HTM)
- Empréstimos e recebíveis (L&R)
- Ativos financeiros disponíveis para venda (AFS)
- Passivos financeiros não mensurados pelo valor justo

A classificação determina o critério de avaliação e o reflexo no resultado (reconhecimento inicial).

I) ATIVO FINANCEIRO OU PASSIVO FINANCEIRO MENSURADO PELO VALOR JUSTO POR MEIO DO RESULTADO (FVTPL) – é aquele que satisfaz uma das seguintes condições:

- a) É classificado como mantido para negociação. Isto é:
- Se for adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou recompra em prazo muito curto;
 - Parte de carteira de instrumentos financeiros identificados que são gerenciados em conjunto e para os quais existe evidência de modelo real recente de tomada de lucros a curto prazo; ou
 - Derivativo (exceto no caso de garantia financeira ou instrumento de *hedge* designado e eficaz).
- b) É designado no reconhecimento inicial pelo valor justo por meio do resultado (isto é – os valores de atualização do instrumento ao valor justo transitam em conta de resultado, positiva ou negativamente).

II) INVESTIMENTOS MANTIDOS ATÉ O VENCIMENTO (HTM) – são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixados ou determináveis e maturidade fixada que a entidade tem intenção positiva e capacidade de manutenção até o vencimento, exceto:

- Os que a entidade designa no reconhecimento inicial pelo valor justo por meio do resultado;
- Os que a entidade designa como disponíveis para a venda;
- Os que satisfazem a definição de empréstimos e recebíveis.

III) EMPRÉSTIMOS E RECEBÍVEIS (L&R) – são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixados ou determináveis que não estão cotados em mercados ativos, exceto:

- Os que a entidade tem intenção de vender imediatamente ou no curto prazo, os que são classificados como mantidos para negociação e os que a entidade, após o reconhecimento inicial, designa pelo valor justo por meio do resultado;
- Os que a entidade, após o reconhecimento inicial, designa como disponíveis para venda; ou
- Aqueles com relação aos quais o detentor não possa recuperar substancialmente a totalidade do seu investimento inicial (que não devido à deterioração da qualidade do crédito).

IV) ATIVOS FINANCEIROS DISPONÍVEIS PARA A VENDA (AFS) – são ativos financeiros não derivativos que não são classificados como:

- Empréstimos e contas a receber;
- Investimentos mantidos até o vencimento;
- Ativos financeiros pelo valor justo por meio do resultado.

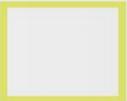
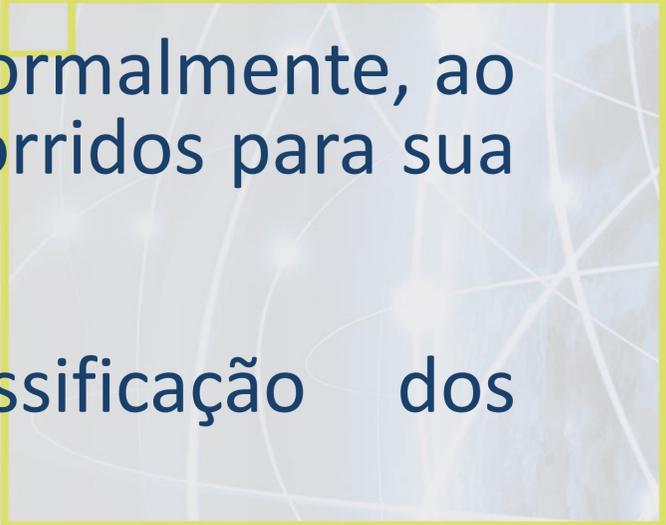
Isto é – são instrumentos que não se enquadram nas outras categorias e para os quais a entidade possui a discricionariedade de negociar ou não antes do vencimento.

Essa flexibilidade faz com que essa categoria seja muito utilizada na prática!

Valor justo: aquele que se pode obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes, e na ausência de um mercado ativo:

- Valor que se puder obter com a negociação de instrumentos similares;
- Valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros descontados;
- Valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Mensuração:

- Consequência do reconhecimento inicial (este é feito, normalmente, ao valor justo – ou valor de aquisição – mais os custos incorridos para sua obtenção). 
- A mensuração subsequente dependerá da classificação dos instrumentos! 
- Deve-se atentar para o fato de que somente o componente de marcação a mercado (atribuição do valor justo) é que deve ser reconhecido de acordo com a norma, e não a apropriação dos rendimentos da curva do título. 

Categoria	Avaliação
Ativo / passivo financeiro ao valor justo no resultado	Valor justo – resultado
Empréstimos e recebíveis Mantidos até o vencimento Demais passivos	Custo atualizado pelo contrato ou disposição legal, amortizado - resultado
Disponível para venda	Valor justo – PL: Ajuste de avaliação patrimonial ¹

¹ Afetará o resultado quando realizado

Impairment: a entidade deve avaliar objetivamente a recuperabilidade de seus ativos financeiros, de acordo com o CPC 01.

Contabilidade de *hedge*: utiliza metodologia especial para que as demonstrações financeiras reflitam de maneira adequada o regime de competência quando da utilização de mecanismos de proteção (*hedge*) pelas empresas. As normas são complexas e contém uma série de exigências.

Evidenciação – requer que as entidades forneçam aos usuários informações suficientes para que possam avaliar:

- A importância dos instrumentos financeiros na posição patrimonial e na performance da entidade;
- A natureza e a extensão dos riscos oriundos das operações com instrumentos financeiros e a respeito da maneira pela qual a entidade administra esses riscos.

Apêndice – ICPC 14



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

- ICPC 14: Interpretação Técnica - Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
- Objetivo: Versar sobre os instrumentos financeiros específicos de sociedades cooperativas
- Deve ser aplicada a instrumentos financeiros dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 39, incluindo instrumentos financeiros emitidos aos cooperados de entidades cooperativas que comprovam a participação societária na entidade. Esta Interpretação não deve ser aplicada a instrumentos financeiros que serão ou podem ser liquidados com instrumentos patrimoniais da própria entidade.

- Questão fundamental: Como determinar se os instrumentos financeiros específicos (isto é: cotas de cooperados) devem ter seus termos de resgate avaliados para classifica-los como passivo ou patrimônio líquido?
- O direito contratual do titular de instrumento financeiro (incluindo cotas de cooperados em entidades cooperativas) de solicitar resgate não exige, por si só, que o instrumento financeiro seja classificado como passivo financeiro.
- Em vez disso, a entidade deve considerar todos os termos e condições do instrumento financeiro ao determinar a sua classificação como passivo financeiro ou como patrimônio líquido.

- Esses termos e condições incluem a legislação vigente, regulamentos e estatutos da entidade em vigor na data da classificação, mas não incluem as alterações futuras esperadas nessa legislação, regulamentos ou estatutos.
- As cotas de cooperados que seriam classificadas como patrimônio líquido se os membros não tivessem direito de solicitar resgate, constituem patrimônio líquido se uma dessas condições forem atendidas:
 - As cotas de cooperados constituem patrimônio líquido se a entidade tiver direito incondicional de recusar resgate das cotas de cooperados;
 - Se o resgate estiver proibido de forma incondicional pela legislação, regulamento ou estatuto da entidade, as cotas de cooperados constituem patrimônio líquido.

Instrumentos Financeiros

- Depósitos à vista, incluindo contas correntes, contas de depósito e contratos similares que surjam quando os cooperados agem na condição de clientes, constituem passivos financeiros da entidade.
- No caso de cotas de cooperados com característica de resgate, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo financeiro para resgate a um valor não inferior ao valor máximo pagável, de acordo com as disposições de resgate de seu estatuto ou legislação aplicável.

REMUNERAÇÃO E BENEFÍCIOS A EMPREGADOS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Benefícios a empregados

Base regulamentar – NBC TG 33 – IAS 19



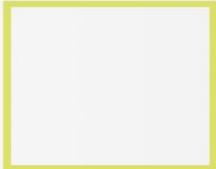
Benefícios a empregados

Requerem que o empregador reconheça:

- Um passivo quando um empregado tiver prestado um serviço em troca de benefícios a empregados cujo pagamento será efetuado no futuro; e
- Uma despesa quando do consumo do benefício econômico proveniente do serviço proporcionado pelo empregado em troca de benefícios a ele.

Benefícios a empregados

Incluem as seguintes categorias:

- Benefícios de curto prazo;
 - Benefícios pós-emprego; 
 - Outros benefícios de longo prazo; e
 - Benefícios de desligamento.
- 

Benefícios a empregados

Benefícios de curto prazo - são representados por:

- Ordenados, salários e contribuições para a previdência social;
- Ausências permitidas de curto prazo e esperadas dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o serviço (férias, licença anual, licença por doença remunerada, etc);
- 13º. salário;
- Participação nos lucros e gratificações, que serão pagas no prazo de doze meses após o final do período em que os empregados prestam serviço;
- Benefícios não monetários para os empregados (assistência médica, moradia e outros bens ou serviços gratuitos ou subsidiados).

Benefícios a empregados

Benefícios pós-emprego: incluem benefícios de aposentadoria e pensão e outros pagáveis a partir do final do vínculo empregatício (ex. assistência médica e seguro de vida na aposentadoria). Os acordos, denominados planos, normalmente envolvem uma entidade separada de previdência privada (aberta ou fechada) que recebe as contribuições e paga os benefícios.

Os planos classificam-se dependendo da natureza econômica prevista em seus termos, como: plano de contribuição definida ou plano de benefício definido.

Representam a parte mais complexa da contabilização dos benefícios, pois considera tábuas atuariais (principalmente para os planos BD), por normalmente referirem a benefícios que serão liquidados muito tempo após o serviço prestado pelo funcionário e pela necessidade de contabilização a valor presente.

Benefícios a empregados

Outros benefícios de longo prazo - incluem:

- Licenças remuneradas de longo prazo;
- Gratificações por tempo de serviço;
- Benefícios por invalidez de longo prazo;
- Participação nos lucros e gratificações pagáveis após doze meses do fim de período de prestação de serviço pelo empregado; e
- Remunerações diferidas a serem pagas após doze meses do fim de período que tornaram-se elegíveis.

Benefícios a empregados

Benefícios de desligamento: o fato gerador é o desligamento do empregado e não a prestação de serviço.

- Ocorre o reconhecimento de um passivo e a despesa no caso da empresa comprometer-se a cessar o vínculo empregatício antes da data da aposentadoria ou em oferecer benefícios em planos de demissão voluntária.

DIVULGAÇÕES ESPECÍFICAS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS



SEGMENTOS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Base regulamentar – NBC TG 22 – IFRS 8

- Obrigatória apenas para demonstrações contábeis consolidadas desde que a controladora tenha ações ou outros instrumentos patrimoniais ou ainda instrumentos de dívida negociados em bolsa de valores ou em mercado organizado, no país ou fora deles, além de também obrigatórias para demonstrações individuais e separadas de empresas cujos instrumentos de dívida ou patrimoniais sejam negociados nesses mesmos mercados.

Finalidade:

- A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio nos quais está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.
- Um segmento operacional é um componente de entidade:
 - (a) que desenvolve atividades de negócio das quais pode obter receitas e incorrer em despesas (incluindo receitas e despesas relacionadas com transações com outros componentes da mesma entidade);
 - (b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal gestor das operações da entidade para a tomada de decisões sobre recursos a serem alocados ao segmento e para a avaliação do seu desempenho; e
 - (c) para o qual haja informação financeira individualizada disponível.

Segmentos operacionais

- Para muitas entidades, as três características acima definem claramente seus segmentos operacionais. No entanto, a entidade pode elaborar relatórios em que suas atividades de negócio sejam apresentadas de vários modos. Se o principal gestor de operações utilizar mais de um conjunto de informações por segmento, outros fatores podem identificar um único conjunto de componentes como segmentos operacionais da entidade, como a natureza das atividades de negócio de cada componente, a existência de gestores responsáveis por essas atividades e as informações apresentadas ao conselho de administração.

CrITÉrios de agregação:

- Características econômicas semelhantes;
- Similaridade no que tange à natureza de produtos e serviços ou processos de produção;
- Fruição da mesma categoria / tipo de clientes para produtos e serviços;
- Emprego dos mesmos métodos para distribuição de produtos ou prestação de serviços;
- Semelhança em relação à natureza do ambiente regulatório

Parâmetros mínimos quantitativos:

A entidade deve divulgar separadamente as informações sobre o segmento operacional que atenda a qualquer um dos seguintes parâmetros:

- (a) sua receita reconhecida, incluindo tanto as vendas para clientes externos quanto as vendas ou transferências inter segmentos, é igual ou superior a 10% da receita combinada, interna e externa, de todos os segmentos operacionais;
- (b) o montante em termos absolutos do lucro ou prejuízo apurado é igual ou superior a 10% do maior, em termos absolutos, dos seguintes montantes: (i) lucro apurado combinado de todos os segmentos operacionais que não apresentaram prejuízos; e (ii) prejuízo apurado combinado de todos os segmentos operacionais que apresentaram prejuízos;
- (c) seus ativos são iguais ou superiores a 10% dos ativos combinados de todos os segmentos operacionais.

Segmentos operacionais

Divulgação:

A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio em que está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.

The background features a nighttime cityscape with illuminated buildings and a network of glowing white lines and nodes on the left side. A large white banner with a yellow drop shadow is centered across the image, containing the text 'EVENTO SUBSEQUENTE'. The banner is flanked by yellow squares and rectangles. In the bottom right corner, there is a dark blue area containing the PUCPR logo and the text 'ESCOLA DE NEGÓCIOS'.

EVENTO SUBSEQUENTE



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Evento subsequente

Base regulamentar – NBC TG 24 – IAS 10



Evento subsequente

Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é aquele evento, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Dois tipos de eventos podem ser identificados:

- os que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que originam ajustes);
- os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que não originam ajustes).

Evento subsequente

A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem **condições que já existiam na data final do período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis, como por exemplo:

- decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente ao final daquele período contábil;
- obtenção de informação após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período contábil ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecida em relação àquele ativo precisa ser ajustada;
- determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes do final daquele período;
- descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Evento subsequente

A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil a que se referem as demonstrações, como por exemplo o declínio do valor justo de investimentos ocorrido no período compreendido entre o final do período contábil a que se referem as demonstrações e a data de autorização de emissão dessas demonstrações.

Evento subsequente

Se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são significativos, mas não originam ajustes, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações.

Conseqüentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes a natureza do evento, bem como a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.



TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Partes relacionadas

Base regulamentar – NBC TG 05 – IAS 24



Partes relacionadas

- Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis, podendo ser uma pessoa se (a) tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação; (b) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta a informação ou (c) for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.
- A parte relacionada também pode ser uma entidade, desde que uma série de características mencionadas no CPC 05 seja atendida.
- Transação com parte relacionada é a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade que reporta a informação e uma parte relacionada, independentemente de ser cobrado um preço em contrapartida.

Partes relacionadas

- Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e dos negócios.
- Por exemplo, as entidades realizam frequentemente parte das suas atividades por meio de controladas, empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e coligadas.
- Nessas circunstâncias, a entidade tem a capacidade de afetar as políticas financeiras e operacionais da investida por meio de controle pleno, controle compartilhado ou influência significativa.

Partes relacionadas

- O relacionamento com partes relacionadas pode ter efeito na demonstração do resultado e no balanço patrimonial da entidade.
- As partes relacionadas podem levar a efeito transações que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, a entidade que venda bens à sua controladora pelo custo pode não vender nessas condições a outro cliente.
- Além disso, as transações entre partes relacionadas podem não ser feitas pelos mesmos montantes que seriam entre partes não relacionadas.

Divulgação:

- Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas;
- A entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da administração no total e para cada uma das seguintes categorias:
 - benefícios de curto prazo a empregados e administradores;
 - benefícios pós-emprego;
 - outros benefícios de longo prazo;
 - benefícios de rescisão de contrato de trabalho; e
 - remuneração baseada em ações.

Divulgação:

- Se a entidade tiver realizado transações entre partes relacionadas durante os períodos cobertos pelas demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas, assim como as informações sobre as transações e saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão dos usuários do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações contábeis.
- Alguns exemplos:
 - compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
 - compras ou vendas de propriedades e outros ativos;
 - prestação ou recebimento de serviços;
 - arrendamentos;
 - transferências de pesquisa e desenvolvimento;
 - transferências mediante acordos de licença;
 - transferências de natureza financeira (incluindo empréstimos e contribuições para capital em dinheiro ou equivalente).



VALOR JUSTO



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Base regulamentar – NBC TG 46 – IFRS 13 (Fair Value)

O objetivo do CPC 46 é:

- definir valor justo;
- estabelecer em um único Pronunciamento a estrutura para a mensuração do valor justo; e
- estabelecer divulgações sobre mensurações do valor justo.

Valor justo

O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade.

Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver.

O objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado.

Valor justo

- A mensuração do valor justo presume que o ativo ou o passivo é trocado em uma transação não forçada entre participantes do mercado para a venda do ativo ou a transferência do passivo na data de mensuração nas condições atuais de mercado.
- Se houver mercado principal para o ativo ou passivo, a mensuração do valor justo deve representar o preço nesse mercado (seja esse preço diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação).

Valor justo

- Preço: Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada no mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração nas condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação.

- Técnicas de avaliação: A entidade deve utilizar técnicas de avaliação que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais haja dados suficientes disponíveis para mensurar o valor justo, maximizando o uso de dados observáveis relevantes e minimizando o uso de dados não observáveis.
- O objetivo de utilizar uma técnica de avaliação é estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a venda do ativo ou para a transferência do passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições atuais de mercado. Três técnicas de avaliação amplamente utilizadas são (i) abordagem de mercado, (ii) abordagem de custo e (iii) abordagem de receita.

- Divulgação: A entidade deve divulgar informações que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar ambas as seguintes opções:
 - (a) para ativos e passivos que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de avaliação e informações utilizadas para desenvolver essas mensurações;
 - (b) para mensurações do valor justo recorrentes que utilizem dados não observáveis significativos o efeito das mensurações sobre o resultado do período ou outros resultados abrangentes para o período.



EFEITOS DE CÂMBIO E HIPERINFLAÇÃO



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Câmbio e Hiperinflação

Base regulamentar – NBC TG 02 – IAS 21 (Efeitos na mudança da taxa de câmbio e efeitos de hiperinflação)

- Objetivos:
 - Determinar como incluir transações em moeda estrangeira (ME) e operações no exterior nas DFs de uma entidade no Brasil;
 - Converter DFs de uma entidade no exterior para a moeda de apresentação das DFs no Brasil;
 - Como converter as DFs de entidades no Brasil em outra(s) moeda(s).

Transações em moedas estrangeiras são aquelas que exigem liquidação em ME. Exemplos:

- Compra ou venda com um preço estabelecido em moeda estrangeira (compra de serviços no valor de US\$ 10,000);
- Compra de ativos em moeda estrangeira (compra de maquinário no valor de US\$ 50,000);
- Empréstimos em moeda estrangeira.

Apresentação das transações em moedas estrangeiras:

- Itens monetários: convertidos pela taxa de fechamento;
- Itens não monetários (basicamente estoques, patrimônio líquido e ativo permanente): registrados pela taxa histórica de aquisição;
- Itens não monetários ao valor justo: registrados pela taxa da avaliação ao valor justo;
- Itens não monetários avaliados por outros pronunciamentos:
 - (1) valor contábil ou custo, convertido pela taxa na data da determinação do valor; ou
 - (2) valor líquido realizável ou valor recuperável, convertido pela taxa na data de determinação do valor.

Reconhecimento da variação cambial:

- Itens monetários – ganhos e perdas são reconhecidos no resultado;
- Itens não monetários – ganhos e perdas são reconhecidos no:
 - (1) Resultado – quando os ganhos e perdas da valorização dos ativos e passivos são contabilizados no resultado;
 - (2) Patrimônio líquido – quando os ganhos e perdas da valorização dos ativos e passivos são contabilizados no patrimônio líquido (ex: imobilizado);
 - Em demonstrações consolidadas, a variação cambial de investimentos é reconhecida no PL.

Moeda funcional

- É a moeda do ambiente econômico em que uma entidade está inserida;
- O ambiente econômico principal no qual uma entidade opera é, em geral, aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa.
 - Para sua determinação, são indicadores primários: (a) moeda que influencia preços; (b) moeda do país cujas forças competitivas e regulamentos mais a influenciam; (c) moeda que influencia materiais, mão-de-obra e outros custos principais;
 - São indicadores secundários: (a) moeda na qual são obtidos financiamentos principais; (b) moeda que são acumulados valores recebidos de atividades operacionais.

Reconhecimento de variação cambial

- No patrimônio líquido:
 - (a) investimentos em controladas que tem moeda funcional diferente da controladora;
 - (b) investimentos no exterior relacionados a instrumentos de hedge;
- No resultado do exercício: investimentos em controladas, não autônomas, que tem moeda funcional igual ao da controladora

Realização das variações cambiais registradas em conta específica do patrimônio líquido:

- Registrada no resultado do exercício no momento em que o investimento é realizado;
- Quando realizado parcialmente, registra-se no resultado proporcionalmente à baixa.

Conversão de DFs:

- Aplicável para fins de equivalência, consolidação proporcional ou consolidação integral;
- Data das DFs da controlada não pode ser de período anterior a 3 meses;
- Em caso de períodos diferentes, efetuam-se ajustes.

Conversão de DFs de entidades cuja moeda funcional é de uma economia não-hiperinflacionária:

- Ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado: devem ser convertidos pela taxa de fechamento;
- Patrimônio e suas mutações: taxa de suas respectivas datas de formação;
- Receitas e despesas: taxas nas datas das transações (*)

(*) As diferenças serão reconhecidas em conta específica do Patrimônio Líquido

Conversão de DFs de entidades cuja moeda funcional é de uma economia hiperinflacionária (50% em 3 anos):

- Todos os itens de balanço, patrimônio e resultado do ano corrente devem ser corrigidos monetariamente;
- A seguir, converter todos os valores pela taxa de fechamento do ano corrente.

Obs.: As demonstrações deixam de ser corrigidas monetariamente quando a economia deixa de ser hiperinflacionária.

NORMAS POR SEGMENTO E SETORIZADAS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Contratos de Construção

Base regulamentar – NBC TG 17 – IAS 11 (Avaliação de contratos de construção e atribuição dos custos do contrato e as receitas para os períodos contábeis)

Contratos de Construção

Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente inter-relacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Contratos de Construção

A receita do contrato deve ser mensurada ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes ser revisadas à medida que os eventos ocorrem e as incertezas são resolvidas. Nesse sentido, a quantia da receita do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o outro.

Os custos do contrato devem compreender:

- os custos que estejam relacionados diretamente com um contrato específico;
- os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e possam ser alocados ao contrato; e
- outros custos que sejam especificamente imputáveis ao contratante (cliente), de acordo com os termos do contrato.

Reconhecimento:

- Quando a conclusão de um contrato de construção puder ser estimada com confiabilidade, as receitas e os custos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, tomando como referência o estágio de execução (*stage of completion*) da atividade contratual ao término do período de reporte.
- A perda esperada com o contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa

Reconhecimento:

- O reconhecimento da receita e das despesas tendo como referência o estágio de execução (*stage of completion*) do contrato é usualmente denominado como método da percentagem completada (POC).
- Por esse método, a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos à medida que cada estágio de execução do trabalho é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho realizado.
- Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e do desempenho contratuais, ao longo do período.

O estágio de execução (*stage of completion*) de um contrato pode ser determinado de várias maneiras. A entidade deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem contemplar:

- a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, vis-à-vis os custos totais estimados do contrato;
- medição do trabalho executado; ou
- evolução física do trabalho contratado.

Divulgação:

A entidade deve divulgar:

- o montante da receita do contrato reconhecido como receita do período;
- os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e
- os métodos usados para determinar o estágio de execução (*stage of completion*) dos contratos em curso.



PROPIEDADES PARA INVESTIMIENTO



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Propriedades para Investimento

Base regulamentar – NBC TG 28 – IAS 40



Propriedades para Investimento

- É a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou ainda para venda no curso ordinário do negócio.
- Classificadas no subgrupo Investimentos, no Ativo não-circulante.

Propriedades para Investimento

- Uma propriedade para investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade e isso distingue as propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários que serão classificadas como Imobilizado.
- A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou de fornecimento, como as máquinas de uma indústria, por exemplo.

Propriedades para Investimento

- Exemplos:
 - Os terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;
 - Os terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);
 - O edifício que seja propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

Propriedades para Investimento

- Exemplos:
 - O edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;
 - A propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento.

Propriedades para Investimento

- Critérios de reconhecimento:
 - For provável que os benefícios econômicos futuros associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e
 - O custo da propriedade para investimento possa ser mensurado confiavelmente.
- A entidade irá avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os custos da propriedade para investimento no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos inicialmente incorridos para adquirir uma propriedade para investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar, substituir partes ou prestar manutenção à propriedade.

Propriedades para Investimento

- Avaliação inicial – CUSTO
- A cada encerramento de balanço, a entidade deverá avaliar este ativo pelo valor justo se este puder ser realizado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivo.
- Caso não seja possível avaliar de forma consistente o investimento pelo valor justo, ela deverá registrar esta propriedade como imobilizado usando o método do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável.



ATIVO BIOLÓGICO



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Base regulamentar – NBC TG 29 – IAS 41

Ativo Biológico

- Conforme definição do CPC 29, “ativo biológico é um animal e/ou planta, vivos”
- À partir do momento que cessa ou termina a vida, o ativo passa a ser considerado produto agrícola.
- Já atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

- Exemplos

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, Tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha

- Reconhecimento: Deve ser reconhecido apenas quando:
 - a entidade controla o ativo como resultado de eventos passados;
 - quando for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
 - quando o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Ativo Biológico

- Mensuração: Os ativos biológicos podem ser mensurados pelo seu valor justo diminuídos os gastos estimados para a sua venda. No entanto, se o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável, os ativos biológicos devem ser avaliados pelo seu valor de custo menos a depreciação acumulada ou perda por recuperabilidade.

- Para a devida determinação do valor justo deve-se seguir a seguinte hierarquia:
 - O preço do ativo em um mercado ativo;
 - Uma referência de preço obtida em uma transação recente caso não haja mercado ativo;
 - Preços de mercado para ativos similares, ajustados para refletir as diferenças;
 - Benchmarks, processos e ideias inovadoras e procedimentos de operação mais eficazes que conduzam a um desempenho superior;
 - Valor presente do fluxo de caixa futuro que se espera ser obtido do ativo

Contratos de seguro



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Base regulamentar – NBC TG 11 – IFRS 4



Contratos de Seguro

Objetivo: especificar o reconhecimento contábil para contratos de seguro por parte de qualquer entidade que emite tais contratos até que o CPC complete a segunda fase do projeto sobre contratos de seguro (que preveem o aprofundamento de questões conceituais e práticas relevantes).

Alcance:

- O pronunciamento não trata de outros aspectos da contabilidade de seguradoras, como a contabilização de ativos financeiros mantidos pelas seguradoras e de passivos financeiros emitidos pelas seguradoras.
- Além disso, o Pronunciamento não trata da contabilização por parte dos segurados.

Contratos de Seguro

Contrato de seguro é definido como um contrato segundo o qual uma parte (a seguradora) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (o segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de um evento específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.

A seguradora é isenta temporariamente de algumas implicações da norma contábil vigente sobre “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros”.

Implicações:

- A seguradora não deve reconhecer como passivo qualquer provisão para possíveis sinistros futuros, se esses sinistros forem originados de contratos de seguro que ainda não existem ou não estão vigentes na data da demonstração contábil (como as provisões para catástrofe ou provisão para equalização de risco);
- A seguradora deve realizar teste de adequação de passivo:
 - Utilizando estimativas de fluxos de caixa futuros de seus contratos;
 - Requisitos mínimos: o teste deve considerar estimativas correntes para todo o fluxo de caixa contratual e os fluxos de caixa relacionados, como os custos de regulação de sinistros, assim como os fluxos de caixa resultantes de opções embutidas e garantias.

Implicações:

- A seguradora somente deve remover um passivo por contrato de seguro (ou parte dele) de seu balanço patrimonial quando ele estiver extinto, isto é, quando a obrigação especificada no contrato for liquidada, cancelada ou expirada;
- A seguradora não deve compensar: (i) ativos por contrato de resseguro contra passivos por contrato de seguro relacionados; ou (ii) receitas ou despesas de contratos de resseguro com as receitas e as despesas de contratos de seguro relacionados.

Contratos de Seguro

A seguradora pode alterar sua política contábil para contratos de seguro apenas se, e somente se, as alterações tornarem as demonstrações contábeis mais relevantes para necessidades dos usuários que tomam decisões econômicas e não menos confiável, ou mais confiável e não menos relevante para tais necessidades.

Além disso, o pronunciamento exige divulgações específicas para ajudar os usuários a compreenderem os valores em suas demonstrações contábeis resultantes de contratos de seguros e a natureza e a extensão dos riscos originados por contratos de seguros.

INVESTIMENTOS, COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS E JV



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

COLIGADA, CONTROLADA E EMPREENDIMENTO EM CONJUNTO



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Base regulamentar – NBC TG 18 – IAS 28 (Investimento em coligada, em controlada e em empreendimento controlado em conjunto)

Conceitos:

- Coligada é a entidade sobre a qual o investidor tem influência significativa.
- Controlada é a entidade que é controlada por outra entidade.
- Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) é um acordo conjunto por meio do qual as partes, que detêm o controle em conjunto do acordo contratual, têm direitos sobre os ativos líquidos desse acordo.

Conceitos:

- CONTROLE: o investidor controla a investida se, e somente se, o investidor possuir todos os atributos seguintes:
 - (a) poder sobre a investida;
 - (b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida; e
 - (c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos.

Conceitos:

- **PODER:** O investidor tem poder sobre a investida quando tem direitos existentes que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os retornos da investida.
- O poder decorre de direitos. Algumas vezes, avaliar o poder é simples, como, por exemplo, quando o poder sobre a investida é obtido direta e exclusivamente dos direitos de voto concedidos por instrumentos patrimoniais, tais como ações, e pode ser avaliado considerando-se os direitos de voto decorrentes dessas participações acionárias. Em outros casos, a avaliação é mais complexa e exige que mais de um fator seja considerado, como, por exemplo, quando o poder resulta de um ou mais acordos contratuais.

Conceitos:

- **EXPOSIÇÃO A RETORNOS (Direitos):** O investidor está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis como resultado de seu envolvimento com a investida quando os retornos do investidor decorrentes de seu envolvimento têm o potencial de variar conforme o resultado do desempenho da investida.
- Os retornos do investidor podem ser somente positivos, somente negativos ou ambos, positivos e negativos.

Conceitos:

- **PODER x RETORNOS:** O investidor controla a investida se possui não apenas poder sobre a investida e exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida, mas também a capacidade de usar seu poder para afetar seus retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida.

Conceitos:

- INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA: A existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:
 - (a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
 - (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
 - (c) operações materiais entre o investidor e a investida;
 - (d) intercâmbio de diretores ou gerentes;
 - (e) fornecimento de informação técnica essencial.

Conceitos:

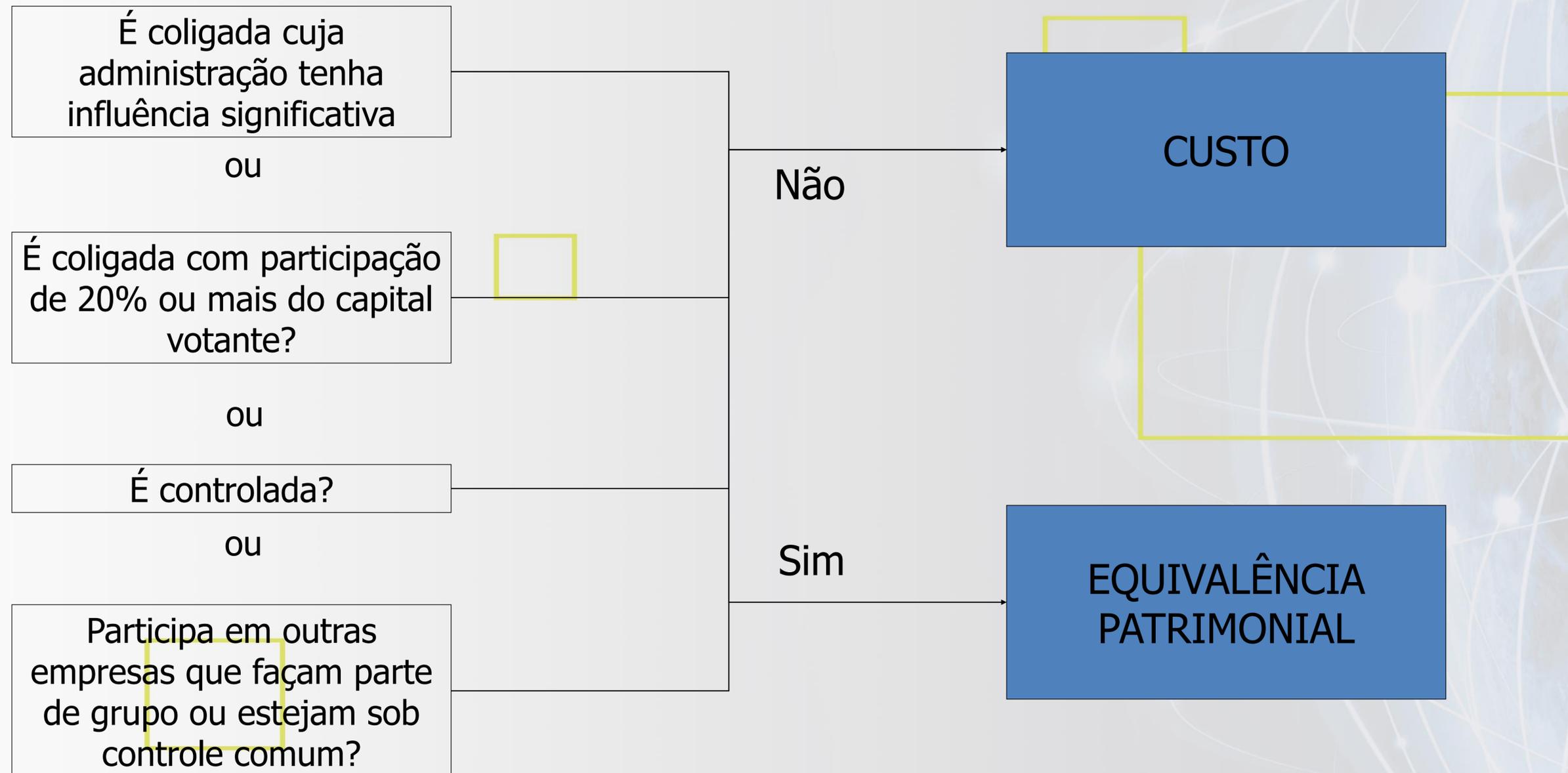
- MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL: Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição.
- A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor.
- As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento.

Em resumo...

O MEP é exigido:

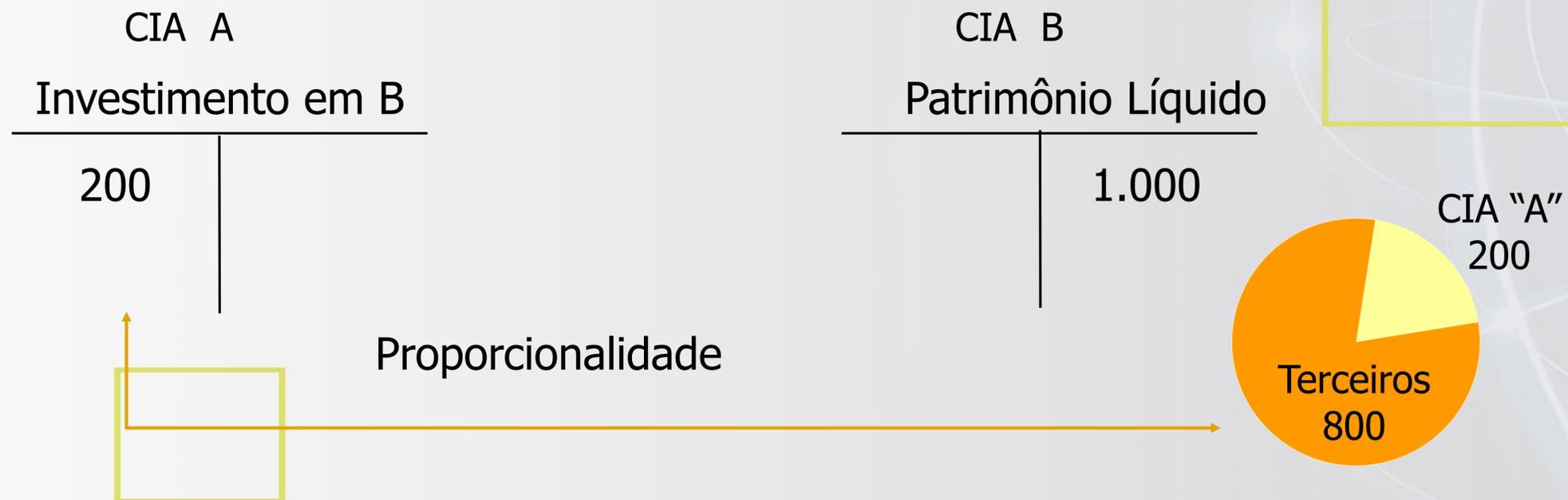
- (i) em coligada, sob cuja administração tenha influência significativa ou de que participe com 20% ou mais do capital votante;
- (ii) em controlada; e
- (iii) em outras empresas que façam parte do grupo ou estejam sob controle comum.

Investimentos



Conceituação básica – objetivo do método de equivalência patrimonial:

Manter o investimento em valor proporcional ao patrimônio líquido da investida, tendo como base a percentagem no seu capital social.



Investimentos

Empresa "A" possui 80% do capital da empresa "B"
Empresa "B" apura lucro do exercício (\$50)

Empresa "A"		Empresa "B"	
Investimento		Patrimônio líquido	
160		200	
40		50	
<hr/>		<hr/>	
200		250	
Resultado operacional		Resultado do exercício	
Equivalência patrimonial		exercício	
<hr/>		<hr/>	
	40	50	50

Empresa "B" distribui dividendos

Empresa "A"
Investimento

200	32
	168

Dividendos a receber

32	
32	

Empresa "B"
Patrimônio Líquido

40	250
	210

Dividendos a pagar

	40
	40

Avaliação pelo custo

Lei 6.404/76 - Artigo 183

- No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
 - Investimentos em participação no capital social de outras sociedades (ressalvados dispositivos de cálculo de equivalência), pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente.

Investimentos

A “Cia Investidora”, iniciante no mercado de aquisição de investimentos, optou por adquirir 2% da empresa “Investida” em 31/12/15.

Nesta data, o valor pago pelo investimento foi de \$ 200,00.

Ocorre que a empresa “Investida”, durante o ano-calendário de 2016, ampliou sua capacidade, conquistando novos mercados e apresentou um lucro de \$ 5.000.

Investimentos

Empresa "Investidora" possui 2% do capital da empresa "Investida"
Empresa "Investida" apura lucro no exercício - \$5.000

Empresa "Investidora"

Investimento

200



Empresa "Investida"

Patrimônio líquido

10.000

5.000

15.000

Resultado do exercício

5.000

5.000

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Combinação de Negócios

Base regulamentar – NBC TG 15 – IFRS 3



Combinação de Negócios

- Alteração no parágrafo 3o. do art. 226 da Lei 6.404/1976: “o valor dos ativos e passivos deve ser ajustado a preços de mercado, sempre que houver uma operação de incorporação, fusão ou cisão que decorra ou envolva uma efetiva alienação de controle e que tenha sido realizada entre partes independentes”.
- Não estão abrangidas, portanto, reorganizações societárias feitas dentro de um mesmo grupo econômico.
- Este procedimento aproxima as práticas contábeis brasileiras às práticas contábeis internacionais relativas à contabilização de combinação de negócios ou de atividades empresariais.

Combinação de Negócios

- Combinação (ou concentração) de negócios compreende a aquisição de participações societárias, aquisição de negócios, fusão, incorporação, incorporação de ações, cisão e alteração de controle. Quando da ocorrência da combinação (ou concentração) de negócios deve ser apurado o ágio ou deságio.
- Avaliação a preços de mercado nas reorganizações societárias passa a ser registrada quanto existe objetividade para esse reconhecimento. No caso, a objetividade ocorre quando a reorganização tenha sido decorrente de efetiva transação com terceiros (parte independente) que, na qual o processo de negociação valida o preço de mercado.

Combinação de Negócios

- Ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada (não mais diferença entre valor de pago e valor contábil);
- O princípio geral do CPC 15 é que o adquirente deve reconhecer, obrigatoriamente, os ativos adquiridos e os passivos que passa a controlar pelos seus respectivos valores justos, mensurados na data de aquisição, divulgando informações que permitam atingir o objetivo citado no item anterior;

Combinação de Negócios

- Uma combinação de negócios deve ser contabilizada pelo método de aquisição, a menos que a combinação envolva entidades ou negócios sob controle comum (entre empresas “do mesmo grupo econômico”);
- A norma estabelece princípios para o reconhecimento e a mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e da participação dos não controladores na adquirida, se houver.

- Adquirente contábil
 - Norma antiga: Valia a forma da transação (documentos societários).
 - Norma atual: A essência do negócio é o mais importante (exemplo: não há combinação de negócios se duas entidades pertencerem ao mesmo grupo econômico).

- **Ágio**
 - Antes: Todo o valor entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial era contabilizado com ágio; e quase 100% dos ágios pagos pelo adquirente eram fundamentados pela “expectativa de rentabilidade futura”.
 - Agora: O adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos da data da aquisição. O adquirente deve reconhecer separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer participações de não controladores na adquirida.

- Ágio
 - Antes: Diferença entre o valor pago e o valor contábil.
 - Não era feita alocação da parcela remanescente.
 - Agora: Diferença entre o valor pago na aquisição e o valor de mercado dos ativos e passivos.
 - Parte do ágio deve ser alocado aos ativos/passivos que o geraram, a outra parte é *goodwill*.

- Amortização
 - Norma antiga: Em geral de 5 a 10 anos (fiscal);
 - Normal atual: A partir do início do primeiro período de reporte anual em que este Pronunciamento for aplicado, a entidade deve suspender a amortização do ágio por rentabilidade futura (goodwill) e submetê-lo, anualmente, ao teste de impairment.

- O adquirente deve:
 - Calcular e reconhecer o valor justo, em suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas, dos ativos identificáveis (tangíveis e intangíveis) adquiridos e das obrigações assumidas da entidade adquirida, decorrentes de uma operação de combinação de negócios;
 - Calcular e reconhecer o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante da combinação de negócios ou o ganho auferido em uma compra vantajosa (operação com deságio, ou “goodwill negativo”);

Combinação de Negócios

- O adquirente deve:
 - Reconhecer o valor justo dos ativos e passivos da entidade fusionada ou incorporada ou derivada de uma cisão, no momento da transação de fusão, incorporação ou cisão; e
 - Determinar as informações necessárias a serem divulgadas para permitir que os usuários das demonstrações contábeis consigam avaliar a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

IMPORTANTE!!

ÁGIO por rentabilidade futura (goodwill) só deve ser reconhecido quando:

- A soma da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida e o valor das participações de não-controladores na adquirida (também mencionados a valor justo)

EXCEDER

- Valor líquido, na data de aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos.



DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Demonstrações Consolidadas

Base regulamentar – NBC TG 36 – IAS 27



Demonstrações Consolidadas

Conceito

Demonstrações contábeis consolidadas são aquelas produzidas pela agregação das demonstrações contábeis de uma ou mais controladas, linha por linha (isto é, somando os ativos, passivos, receitas e despesas semelhantes) com as demonstrações contábeis da controladora, depois de eliminados os saldos e transações entre as companhias, e feita uma provisão para os interesses de minoritários nas controladas.

Conceito

Sua principal utilidade é administrativa e gerencial, já que não há influência fiscal ou societária:

- o imposto de renda e demais tributos são calculados individualmente;
- os dividendos são calculados sobre o lucro de cada empresa e não sobre o lucro consolidado;
- do ponto de vista do investidor ou credor, possibilitam uma apreciação mais criteriosa e transparente com relação às garantias de seus créditos e lucratividade de seus investimentos.

Objetivo

- Apresentar os resultados das operações e a posição patrimonial e financeira da sociedade controladora e de sua(s) controlada(s) como se o grupo fosse uma única empresa – ou seja, como se as controladas fossem filiais ou divisões da controladora.
- Respaldo pelo princípio da entidade: a dimensão administrativa e econômica do grupo de entidades sob controle único passa a ser evidenciada como constituindo uma única unidade.

OBRIGATORIEDADE

- Todas as controladoras, exceto:
 - quando ela for controlada de uma outra entidade, desde que não haja objeção dos proprietários;
 - instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados em mercado aberto;
 - a controladora não registrou e não está em processo de registro de suas demonstrações contábeis na CVM;
 - a controladora final da controladora disponibiliza suas demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com os Pronunciamentos do CPC.

OBRIGATORIEDADE

- No caso de haver grande número de controladas e coligadas consolidáveis, é possível que algumas das empresas, embora controladas pela companhia principal, sejam elas próprias controladoras de outras. Nesse caso, recomenda-se que, no nível dessas empresas controladas-controladoras, seja feita a consolidação com as suas controladas, pois isso tenderia a facilitar a consolidação final.

PARTICIPAÇÕES MINORITÁRIAS

- Participações minoritárias no patrimônio líquido das controladas-consolidadas devem ser mostradas no balanço patrimonial consolidado no passivo, entre o exigível a longo prazo e o patrimônio líquido e nos resultados serão apresentadas na demonstração do resultado como uma redução (adição) do lucro líquido (prejuízo) do período.

TÉCNICAS DE CONSOLIDAÇÃO

- A consolidação consiste em somar os valores correspondentes aos elementos contábeis semelhantes existentes nas empresas que serão consolidadas, exceto:
 - As participações de uma sociedade em outra;
 - Saldos de quaisquer conta entre sociedades;
 - Parcelas correspondentes aos resultados ainda não realizados de negócios entre as sociedades, que constem no resultado do exercício, dos prejuízos acumulados, custo dos estoques ou no ativo permanente.

DIVULGAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS ENTIDADES



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

Divulgação de participações

Base regulamentar – NBC TG 45 – IFRS 12



Divulgação de participações

- Contém os requisitos de divulgação para as seguintes normas:
 - CPC 36 (R3) / IFRS 10 – Demonstrações financeiras consolidadas;
 - CPC 19 (R2) / IFRS 11 – Negócios em conjunto
 - CPC 18 (R2) / IAS 28 – Investimentos em coligadas, controladas e empreendimentos controlados em conjunto.
- Exige a divulgação de julgamentos e premissas significativas que uma entidade faz para determinar a natureza de sua participação em outra entidade ou acordo.
- Contém requisitos para maiores níveis de divulgação.

Divulgação de participações

- Exige a divulgação de julgamentos e premissas significativas que uma entidade faz para determinar a natureza de sua participação em outra entidade ou acordo.
- Também contém requisitos para um maior nível de divulgação para controladas, coligadas, empreendimentos controlados em conjunto e entidades estruturadas não consolidadas.
- Objetivo: exigir divulgação que auxilie os usuários a avaliar:
 - A natureza e os riscos associados às participações de uma entidade em outras entidades;
 - Efeitos dessas participações na posição patrimonial e financeira, no desempenho financeiro e nos fluxos de caixa da entidade.

BIBLIOGRAFIA



ESCOLA DE
NEGÓCIOS

- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; DOS SANTOS, Ariovaldo. FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. Manual de contabilidade societária: (aplicável a todas as sociedades). 2a. ed. - São Paulo: Atlas, 2013.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Contabilidade intermediária. 4a. ed. – São Paulo: Atlas, 2013
- SANTOS, José L.; GOMES, José M. M.; SCHMIDT, Paulo. Contabilidade intermediária. 2a. ed. – São Paulo: Atlas, 2011
- CPCs – disponíveis para consulta no site do Conselho Federal de Contabilidade (<http://www.cfc.org.br>)