Curso Consolidação das Demonstrações Contábeis

Profa. Márcia Ferreira Neves Tavares, Doutoranda em Ciências Contábeis.

Profa. de Ciências Contábeis da UFPE e sócia da Ferreira & Associados Auditores Independentes.

www.ferreiraauditores.com.br

Agenda

- O que significa consolidar balanços? Por quê consolidar?
- O que caracteriza controle (direto e indireto)?
- Quais os procedimentos para consolidação?
- Como reconhecer a perda/obtenção de controle?
- Existe consolidação proporcional?

Demonstrações Consolidadas

- São as demonstrações contábeis de *grupo econômico*, em que os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da *controladora* e de suas *controladas* são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

- Visão Contábil ≠ Visão Jurídica.

Obrigatoriedade da Consolidação

Art. 249. "A companhia aberta que tiver mais de trinta por cento do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do art. 250".

- No parágrafo único afirma que a CVM poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação.
- CVM aprova o CPC 36 (R3).

Obrigatoriedade da Consolidação (6.404/76 atualizada)

- Companhias abertas que tenham investimentos em empresas controladas;
- Grupos de sociedades formalmente constituídos na forma do capitulo XXI da Lei das S/A, independentemente de serem cias abertas (aplica-se a consolidação mesmo que a sociedade de comando não seja uma sociedade por ações, tal como no caso de uma empresa limitada).

Obrigatoriedade da Consolidação

- CPC 36 (R3) exige que todas as sociedades controladoras apresentem D.C consolidadas, independentemente de sua formação jurídica.

- Há raríssimas exceções, mas relacionado ao fato da controladora ser controlada de outra controladora e esta encontra-se em conformidade com o CPC.

Perguntas Frequentes

- Uma empresa limitada controladora, com sociedades controladas embaixo de sua estrutura societária, estaria obrigada a preparar DC consolidadas?

- A sociedade controlada tem uma atividade operacional totalmente diferente das demais entidades controladas consolidadas. A controladora poderia não consolidar essa controlada?

Orientações Gerais

- Só realiza Consolidação a entidade que é Controladora.

- Por isso, há uma preocupação do CPC 36 em explicar o que significa ter o controle sobre determinada empresa.

- As D.C consolidadas não tem efeitos fiscais nem legais.

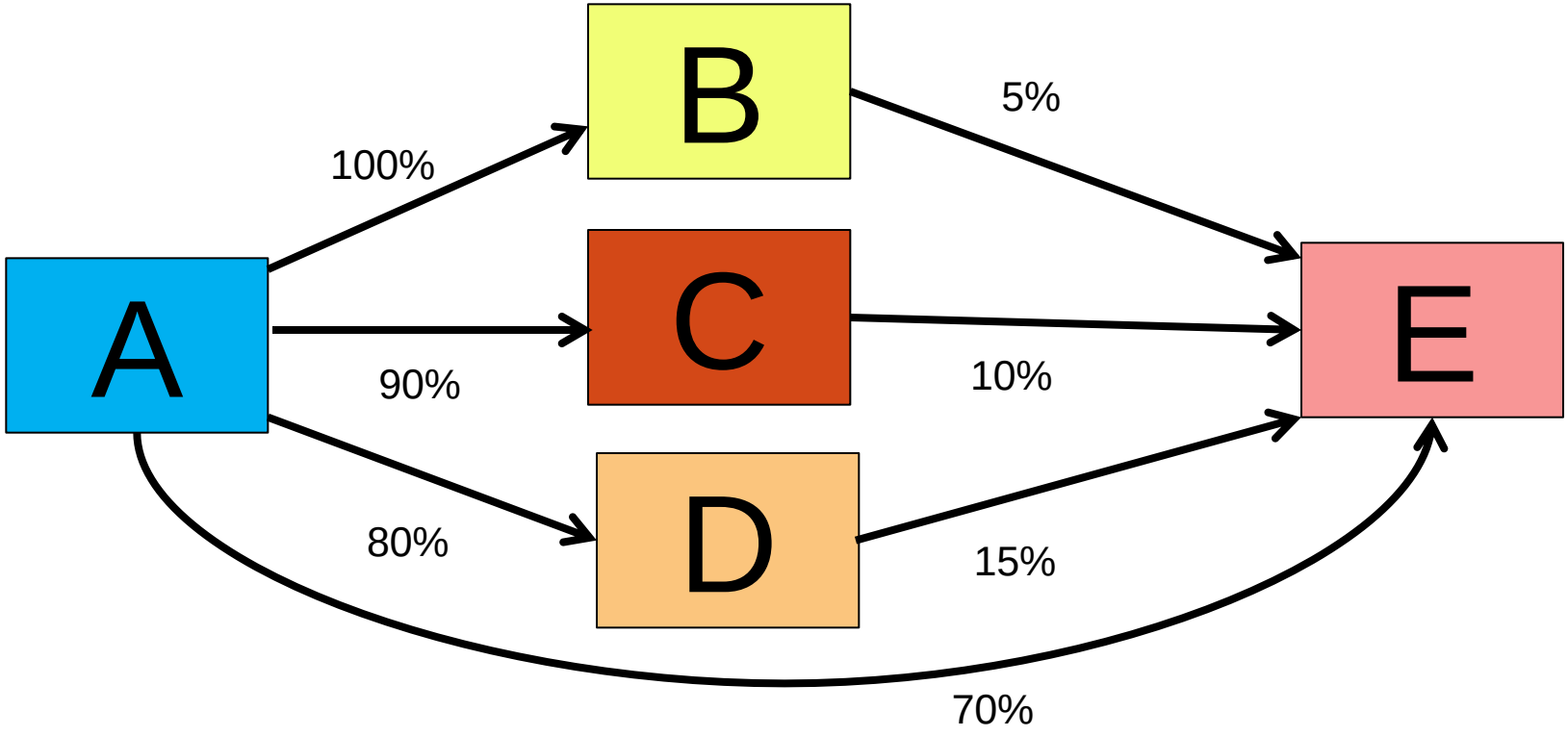
Lei 6.404/76 atualizada

Art. 243: O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, **diretamente ou através de outras controladas**, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Relação de Controle x Relação de Propriedade



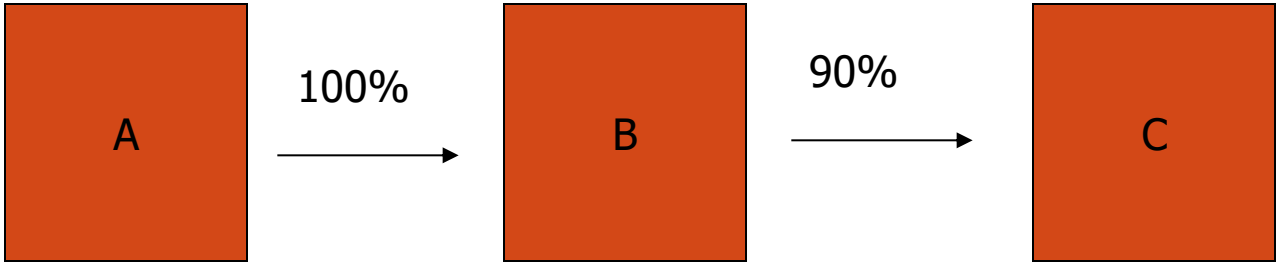
5% + 9% + 12% = 26% + 70% = 96%

Exemplo

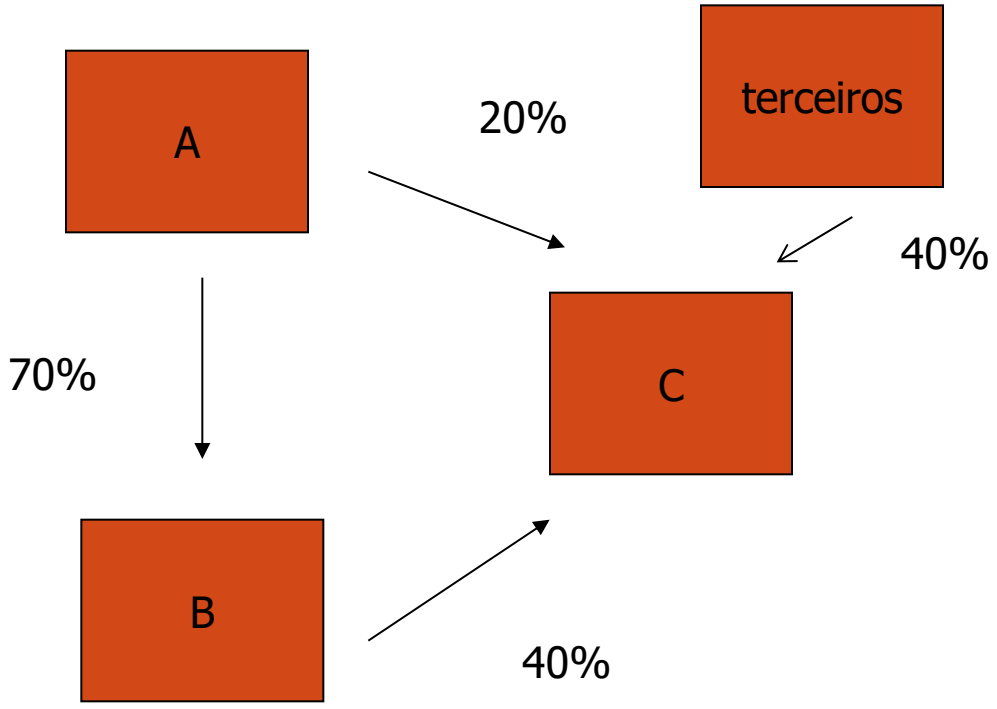
- Suponha que Alfa tem 90% do total de ações do capital social de Beta, como também participação em Gama. O capital social de Gama está composto da seguinte forma:

Acionistas	AO	AP
Alfa	14.000	
Beta	37.000	
Casas Macedo	19.000	38.000
Química do Nordeste	11.000	27.000
Cia. Siderúrgica	19.000	35.000
Total	100.000	100.000

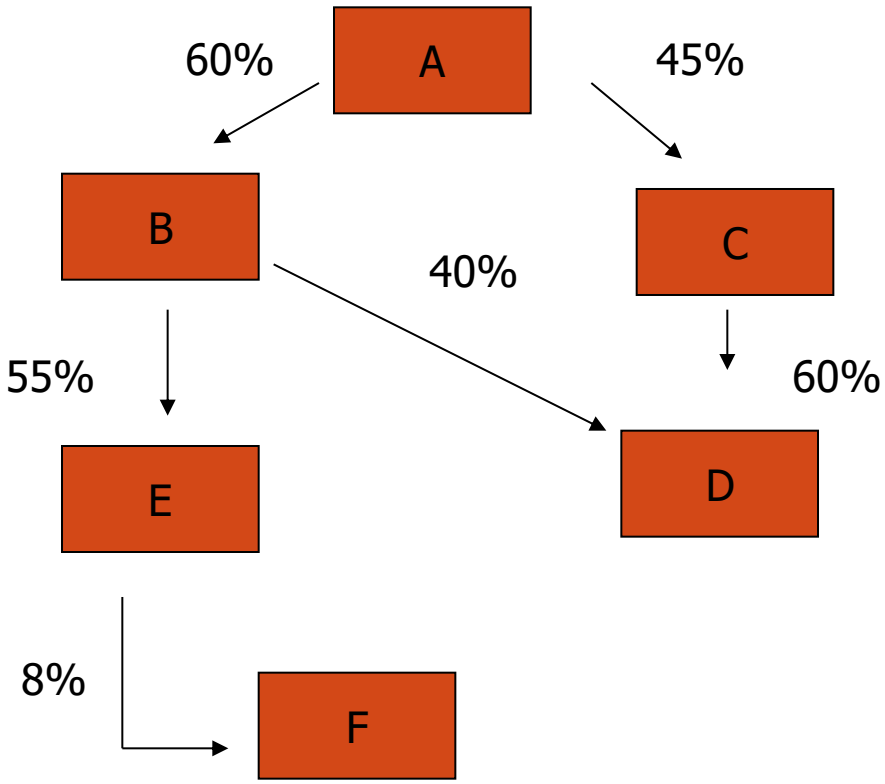
Exemplo



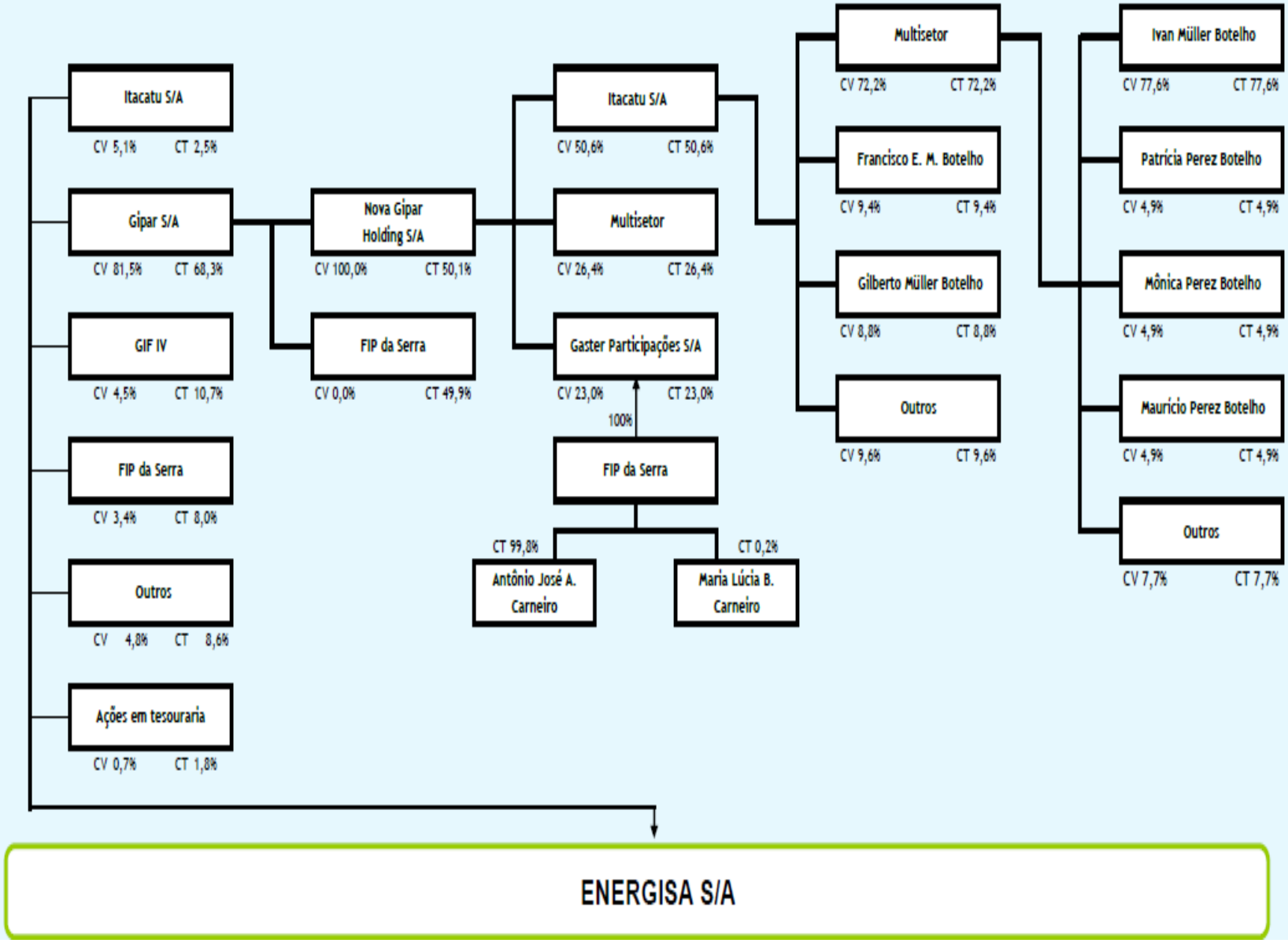
Exemplo



Exemplo

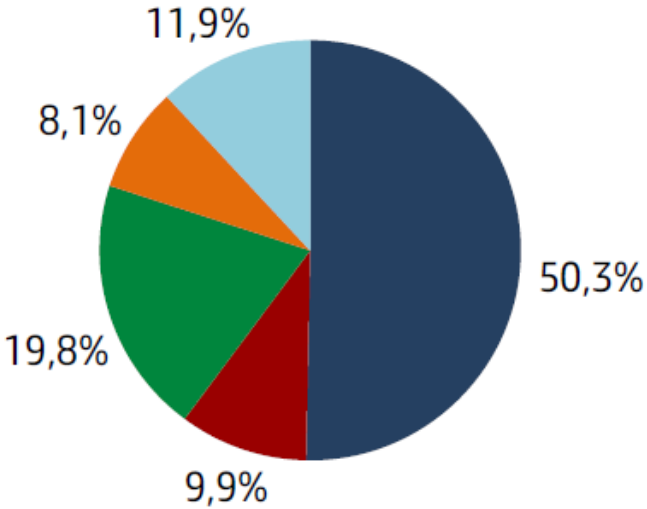


Data Base: 31/08/2014

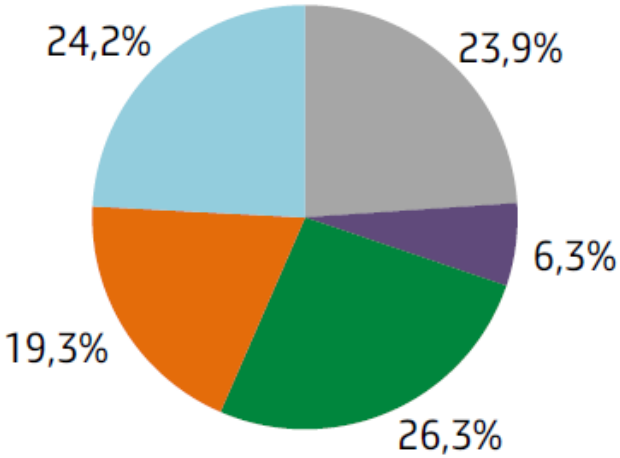


Petrobras – Posição 2013

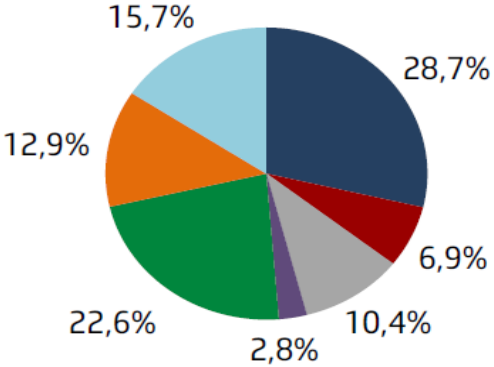
Capital Votante
Ações Ordinárias



Capital Não Votante
Ações Preferenciais



Capital Social



- UNIÃO FEDERAL
- BCO. NACIONAL DE DES. ECON. E SOCIAL - BNDES
- BNDES PARTICIPAÇÕES S.A. - BNDESPAR
- CAIXA PREV. FUNC. DO BCO. DO BRASIL - PREVI
- ADR Nível 3
- Estrangeiros (Resolução nº 2.689 C.M.N.)
- Demais pessoas físicas e jurídicas

Conceito de Controle estabelecido

- O investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, **retornos variáveis** decorrentes de seu **envolvimento** com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

- Atributos: Poder sobre a investida, exposição a retornos variáveis e capacidade de utilizar seu poder para afetar o valor de seus retornos.

- Controle conjunto $\neq$ Controle

Atributo “Poder”

- Considerado como direitos existentes que conferem ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes.

- Quando dois ou mais investidores têm, cada um deles, direitos existentes que conferem a capacidade unilateral de dirigir as atividades relevantes, deve-se analisar qual dos investidores tem a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam de forma mais significativa os retornos da investida.

Exemplo Atributo “Poder”

- O investidor pode, sem ter o direito contratual de fazê-lo, nomear ou aprovar o pessoal chave da administração da investida que tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes;

- O investidor pode, sem ter o direito contratual de fazê-lo, instruir a investida a celebrar transações significativas em benefício do investidor, ou pode vetar quaisquer mudanças a essas transações;

Exemplo Atributo “Poder”

- O investidor pode dominar o processo de nomeações para a eleição de membros do órgão de administração da investida ou a obtenção de procurações de outros titulares de direitos de voto;
- O pessoal chave da administração da investida é formado por partes relacionadas do investidor;
- A maioria dos membros do órgão de administração da investida consiste em partes relacionadas do investidor.

Atributo “Retornos”

- Os retornos variáveis são o resultado do envolvimento do investidor com a investida e estes retornos variam conforme o desempenho da investida.

Relação entre Poder e Retorno

- O investidor controla a investida quando além de possuir poder sobre ela e se expor a retornos variáveis decorrentes deste envolvimento, possui a capacidade de usar seu poder para afetar seus retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida.

- O investidor com direitos de tomada de decisão deve determinar se é um principal ou agente, pois se for agente não controla a investida.

Requisitos Contábeis

- A consolidação presume práticas contábeis uniformes para transações e circunstâncias similares entre investidor e investida;

- A consolidação da investida se inicia a partir da data em que o investidor obtiver o controle da investida e cessa quando o investidor perder o controle da investida.

Procedimentos de Contabilização

- Soma-se itens independentes;
- Elimina-se o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada contra o PL da (s) controlada(s);
- Elimina-se itens decorrentes de transações inter-cias, incluindo quaisquer lucros não realizados;
- As participações de não controladores devem ser apresentadas no PL consolidado, separadamente do PL dos proprietários da controladora.

Procedimentos de Contabilização

- Consolidação do resultado – consiste em substituir a receita ou despesa de equivalência patrimonial, por receitas, custos e despesas incorridos pela controlada;

- Consolidação do Balanço – consiste em substituir o investimento na controlada pelos ativos e passivos da sociedade investida.

Lei 6.404 atualizada

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Aspectos Práticos Gerais

- Existem inúmeras maneiras de se elaborar e divulgar as Demonstrações Consolidadas, porém a prática mais comum é a utilização de papéis de trabalho, onde devem constar os procedimentos que serviram de base para a consolidação, apresentando ainda o resumo dos lançamentos de eliminação efetuados.

Exemplo de PTA

Companhia Delta e Controladas: CONSOLIDAÇÃO DO ATIVO E PASSIVO						
Discriminação das Contas	Saldos Balanço			Eliminações Consolidação		Saldos Consolidados
	Controladora Delta	Controlada Omega	Controlada Sigma	D	C	
Ativo Circulante						
– Disponível						
– Direitos Realizáveis						
– Despesas do exercício seguinte						
– Realizável a Longo Prazo						
Permanente						
– Investimento						
– Imobilizado						
– Diferido						
Passivo Circulante						
Exigível a Longo Prazo						
Resultado de Exercícios Futuros						
Patrimônio Líquido						

Exemplo de PTA

Companhia Delta e Controladas: CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO						
Discriminação das Contas	Saldos Balanço			Eliminações Consolidação		Saldos Consolidados
	Controladora Delta	Controlada Omega	Controlada Sigma	D	C	
Receita Bruta						
(–) Deduções						
Receita Líquida						
(–) CMV						
Lucro Bruto						
Despesas com vendas						
Despesas administrativas						
Despesas financeiras líquidas						
Outras receitas/despesas operacionais						
Resultado Operacional						
(–) Despesas não operacionais						
(+) Receitas não operacionais						
Resultado antes CS e IR						
(–) Contribuição social						
(–) Provisão para Imposto de Renda						
Resultado antes das participações						
(–) Participações						
Lucro líquido do exercício						

Consolidação de Controlada Integral (Subsidiária)

- Alfa adquiriu 100% do capital social de Beta em 01/01/201x1 pelo valor total de R$ 150, que corresponde ao valor patrimonial da investida. Beta apurou um lucro de R$ 45 em 20x1 e declarou dividendos de R$ 35 em 31/12/20x1.

- Hipótese inicial.

Lançamentos em Alfa – Balanço Individual

	Débito	Crédito
Investimento em Beta	150	
Disponível		150
Pelo registro da aquisição do investimento em 01-01/20x1		
Investimento em Beta	45	
Receita de equivalência patrimonial		45
Pelo registro do lucro apurado pela investida em 31-12/20x1		
Dividendos a receber	35	
Investimento em Beta		35
Pelo registro dos dividendos declarados pela sociedade investida em 31/12/20x1		

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Dividendos a receber	35			b) 35	
Investimentos	160			a) 160	
Outros Ativos	605	215			820
Total	800	215			820
Dividendos a Pagar		35	b) 35		
Outros Passivos	130	20			150
PL	670	160	a) 160		670
Total	800	215			820

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Vendas	470	185		a) 185	655
Despesas Operacionais	(385)	(140)	a) 140		(525)
Receita de equivalência	45		a) 45		
Lucro do período	130	45			130

Comentários

a) Representa eliminação do Investimento (contabilidade da Holding S.A.) contra o Patrimônio Líquido da Subsidiária S.A. (sem computar o resultado do exercício) e contra o resultado de equivalência patrimonial.

b) Representa eliminação do dividendo a receber (contabilidade da Holding S.A.) contra dividendos a pagar (contabilidade da Subsidiária S.A.)

Comentários

- ✓ Note que o Patrimônio Líquido Consolidado é igual ao Patrimônio Líquido da Holding S.A.

- ✓ O resultado consolidado também é igual ao resultado da Holding S.A., havendo somente substituição da receita de equivalência patrimonial pelos montantes das receitas de vendas e das despesas operacionais, apurados pela Subsidiária S.A.

Consolidação de Controlada Parcial

- Alfa adquiriu 60% do capital social de Beta em 01/01/201x1 pelo valor total de R$ 180, que corresponde ao valor patrimonial da investida. Beta apurou um lucro de R$ 50 em 20x1 e declarou dividendos de R$ 35 em 31/12/20x1.

- Hipótese inicial.

Lançamentos em Alfa – Balanço Individual

	Débito	Crédito
Investimento em Beta	180	
Disponível		180
Pelo registro da aquisição do investimento em 01-01/20x1		
Investimento em Beta	30	
Receita de equivalência patrimonial		30
Pelo registro do lucro apurado pela investida em 31-12/20x1		
Dividendos a receber	21	
Investimento em Beta		21
Pelo registro dos dividendos declarados pela sociedade investida em 31/12/20x1		

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Dividendos a receber	21			b) 21	
Investimentos	189			a) 189	
Outros Ativos	490	430			920
Total	700	430			920
Dividendos a Pagar		35	b) 21		14
Outros Passivos	70	80			150
PL	630	315	a) 189 c) 126		630
Participação minoritária				c) 126	126
Total	700	430			920

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Vendas	530	390		a) 390	920
Despesas Operacionais	(450)	(340)	a) 340		(790)
Receita de equivalência	30		a) 30		
Participação Minoritária			a) 20		(20)
Lucro do período	110	50			110

Comentários à Resolução

a) Representa eliminação do investimento (Holding S.A.) contra parcela proporcional do patrimônio líquido da Subsidiária S.A. ($ 265 x 60% = $ 159), antes de computar a participação no lucro da investida, e contra o resultado de equivalência patrimonial.

b) Representa eliminação dos dividendos a receber (Holding S.A.) contra parte dos dividendos a pagar (Subsidiária S.A.).

c) Representa a constituição da conta patrimonial no passivo de "Participação Minoritária", calculada com base no patrimônio líquido da Subsidiária S.A., incluindo seu lucro (265+50 =315) x 40% = $ 126), em contrapartida com Patrimônio Líquido da Subsidiária S.A..

Comentários sobre a Resolução Exercicio 2

- ✓ Note que a conta "Participação não Controladores a" com o saldo de $ 126 é classificada no Balanço Patrimonial Consolidado dentro do Patrimônio Líquido, enquanto a conta "Participação dos não controladores" com saldo devedor de $ 20 é classificada na penúltima linha de Demonstração do Resultado Consolidada.
- O Patrimônio Líquido e o Lucro da Holding S.A. (controladora) são iguais ao PL e ao lucro do consolidado, após considerar os reflexos das participações dos acionistas minoritários.

Consolidação de Controlada Parcial com prejuízo

- Alfa adquiriu 60% do capital social de Beta em 01/01/201x1 pelo valor total de R$ 180, que corresponde ao valor patrimonial da investida. Beta apurou um prejuízo de R$ 40 em 20x1 e não declarou dividendos.
- Hipótese inicial.

Lançamentos em Alfa – Balanço Individual

	Débito	Crédito
Investimento em Beta	180	
Disponível		180
Pelo registro da aquisição do investimento em 01-01/20x1		
Despesa de Equivalência Patrimonial	24	
Investimento em Beta		24
Pelo registro do prejuízo apurado pela investida em 31-12/20x1		

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Investimentos	156			a) 156	
Outros Ativos	490	340			830
Total	646	340			830
Outros Passivos	70	80			150
PL	576	260	a) 156 c) 104		576
Participação minoritária				c) 104	104
Total	646	340			830

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Vendas	530	390		a) 390	920
Despesas Operacionais	(450)	(430)	a) 430		(880)
Despesa de equivalência	(24)			a) 24	
Participação Minoritária				a) 16	16
Lucro do período	56	(40)			56

Observações

a) Representa a eliminação do investimento (holding S/A) contra o patrimônio líquido da Subsidiária S/A ($300 x 60% = $ 180) e contra a despesa de equivalência patrimonial

b) Representa a constituição da conta patrimonial passiva de “participação minoritária” ($ 260 x 40% = $ 104), em contra partida com o patrimônio líquido da subsidiária S/A;

c) O patrimônio líquido e o lucro da holding S/A são iguais aos do consolidado

✓ Note que a participação minoritária no resultado é devedora quando a controlada apura lucro e é credora quando a controlada apura prejuízo.

Consolidação com PL da controlada negativo

- Alfa tem 100% das ações do capital social de Beta. O PL de Beta teve a seguinte evolução no exercício social findo em 31/12/20x1.

	R$
Saldo no inicio do exercício social	467
Prejuízo líquido do exercício	(612)
Saldo no final do exercício social	(145)

Consolidação com PL da controlada negativo

- Evolução do Investimento de Alfa em Beta:

	R$
Saldo no inicio do exercício social	467
Despesa de equivalência patrimonial	(467)
Saldo no final do exercício social	0

Os prejuízos apurados pela sociedade investida são contabilizados na sociedade controladora até o limite do valor do investimento. De acordo com o CPC 18.30A, a controladora deverá constituir provisão para perda. Alfa deverá constituir uma provisão para perda de R$ 145.

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Ativo Circulante					
Aplicações Financeiras	1.425				1.425
Contas a receber	200	360			560
Estoques	300	540			840
Despesas antecipadas	50				50
Investimentos	0				
Imobilizado	4.740	1.220			5.960
Intangível	130	120			250
Total	6.845	2.240			9.085
Passivo					
Fornecedores	150	220			370
Empréstimos	350	2.165			2.515
Provisão p/ perdas de investimentos	145		(a) 145		
PL	6.200	(145)		(a) 145	6.200
Total	6.845	2.240			9.085

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Receita operacional líquida	3735	3863		a) 3.863	7.598
Custo das vendas	(2270)	(3617)	a) 3.617		(5.887)
Despesas com vendas	(70)	(126)	a) 126		(196)
Despesas Gerais e Administrativas	(190)	(342)	a) 342		(532)
Despesas Financeiras	(90)	(462)	a) 462		(552)
Receitas Financeiras	360				360
Outras receitas	40	72		a) 72	112
Despesa de equivalência patrimonial	(467)			a) 467	0
Provisão para perdas de investimentos	(145)			a) 145	0
Lucro antes dos impostos sobre o lucro	903	(612)			903
Impostos sobre o lucro	(515)				(515)
Lucro líquido	388	(612)			388

Consolidação com RNR em operações inter-companhias

- Observar parágrafo 55 e 56 da Interpretação 09 (ICPC 09)

Assim, da mesma forma que uma companhia não pode gerar lucros ou prejuízos em suas operações internas, o consolidado deve refletir apenas as operações do grupo de sociedades com terceiros.

Logo, as operações com ganhos ou perdas, entre as sociedades componentes do consolidado, devem ser eliminadas.

Venda do controlador para a controlada

- Alfa tem 75% das ações de Beta, sendo essa investida controlada e o investimento avaliado pelo MEP.

Alfa 1- BP			
Imóvel	300	Capital Social	7.700
Investimento em Beta	7.500	Reservas de lucros	100
Total	7.800	Total	7.800

Beta 1- BP			
Caixa	9.200	Capital Social	8.100
Imóvel	800	Reservas de lucros	1.900
Total	10.000	Total	10.000

Venda do controlador para a controlada

- Beta efetuou as seguintes transações: a) prestou serviços a vista a terceiros no montante de R$ 3.700; b) incorreu em despesas a vista no valor de R$ 1.300, c) comprou a vista o imóvel para Alfa por R$ 500 e d) pagou tributos sobre as operações de R$ 900 (taxa de 37,5%)

	Débito	Crédito
Caixa	3.700	
Receita de prestação de serviços		3.700
Pelo registro do recebimento do serviço prestado		
Despesas Operacionais	1.300	
Caixa		1.300
Pelo registro do pagamento das despesas operacionais		
Imóvel	500	
Caixa		500
Pelo registro da compra do imóvel		
Despesa de Tributos	900	
Caixa		900
Pelo registro do pagamento das despesas de tributos.		

Resultado de Beta 2	
Receita de prestação de serviços	3.700
Despesas Operacionais	(1.300)
Despesas de Tributos	(900)
Lucro do período	1.500

Beta 2- BP			
Caixa	10.200	Capital Social	8.100
Imóvel	1.300	Reservas de lucros	1.900
		Lucro do período	1.500
Total	11.500	Total	11.500

Alfa- Cálculo do ajuste de MEP: 1.500 x 75% = R$ 1.125
Alfa 2- Cálculo do LNR = 500-300 = 200 – 200 x 37,5% (tributos) = R$ 125

	Débito	Crédito
Caixa	500	
Imóvel		300
Ganho na venda de imóvel		200
Pelo registro da venda a vista do imóvel		
Investimento - Beta	1.125	
Receita de MEP		1.125
Pelo registro do MEP		
Despesa de Tributos	75	
Caixa		75
Pelo registro do pagamento das despesas de tributos		
Lucro não realizado	125	
Investimento em Beta		125
Pelo registro do resultado não realizado		

Resultado de Alfa 2	
Receita de equivalência patrimonial	1.125
LNR em operação com controlada	(125)
Ganho na venda do imóvel	200
Despesas de Tributos	(75)
Lucro do período	1.125

Beta 2- BP			
Caixa	425	Capital Social	7.700
Investimento em Beta	8.500	Reservas de lucros	100
		Lucro do período	1.125
Total	8.925	Total	8.925

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Caixa	425	10.200			10.625
Impostos diferidos			a) 75		75
Investimentos em Beta	8.500		a) 125	b) 8.625	
Imóvel		1.300		a) 200	1.100
Total	8.925	11.500			11.800
PL	8.925	11.500	b) 8.625 c) 2.875		8.925
Participação minoritária				c) 2.875	2.875
Total	8.925	11.500			11.800

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Receita prestação de serviços		3.700		a) 3.700	3.700
Despesas Operacionais		(1.300)	a) 1.300		(1.300)
Receita de equivalência patrimonial	1.125		a) 1.125		
LNR em operação com controlada	(125)			b) 125	
Ganho na venda de imóvel	200		b) 200		
Despesa de Tributos	(75)	(900)	a) 900	b) 75	(900)
Participação Minoritária			a) 375		(375)
Lucro líquido	1.125	1.500			1.125

Venda de controlada para a controladora

- Alfa tem 80% das ações do capital social de Beta, sendo essa investida controlada e o investimento avaliado pelo MEP.

Venda de controlada para a controladora

Alfa 1- BP			
Caixa	3.000	Capital Social	9.600
Investimento em Beta	8.000	Reservas de lucros	1.400
Total	11.000	Total	11.000

Beta 1- BP			
Caixa	9.200	Capital Social	8.100
Imóvel	800	Reservas de lucros	1.900
Total	10.000	Total	10.000

Venda de controlada para a controladora

- Beta efetuou as seguintes transações: a) prestou serviços a vista a terceiros no montante de R$ 3.700; b) incorreu em despesas a vista no valor de R$ 1.100, c) vendeu a vista o imóvel para Alfa por R$ 1.200 e d) pagou tributos sobre as operações de R$ 1.125 (taxa de 37,5%).

	Débito	Crédito
Caixa	3.700	
Receita de prestação de serviços		3.700
Pelo registro do recebimento do serviço prestado		
Despesas Operacionais	1.100	
Caixa		1.100
Pelo registro do pagamento das despesas operacionais		
Caixa	1.200	
Imóvel		800
Ganho na venda de imóvel		400
Pelo registro da venda do imóvel		
Despesa de Tributos	1.125	
Caixa		1.125
Pelo registro do pagamento das despesas de tributos.		

Resultado de Beta 2	
Receita de prestação de serviços	3.700
Despesas Operacionais	(1.100)
Ganho na venda de imóvel	400
Despesas de Tributos	(1.125)
Lucro do período	1.875

Beta 2- BP			
Caixa	11.875	Capital Social	8.100
Imóvel		Reservas de lucros	1.900
		Lucro do período	1.875
Total	11.875	Total	11.875

Cálculo do Ajuste do MEP-Alfa 2

PL da controlada	**11.875**
RNR (R$400 – R$400*37,5%)	250
PL ajustado da controlada	11.625
% de Participação	80%
Valor ajustado do investimento	9.300
Valor anterior do investimento	(8.000)
Resultado de equivalência patrimonial	1.300

Alfa 2- Registro Contábil

	Débito	Crédito
Imóvel	1.200	
Caixa		1.200
Pelo registro da compra a vista do imóvel		
Investimento - Beta	1.300	
Receita de MEP		1.300
Pelo registro do MEP		

Alfa 2- BP			
Caixa	1.800	Capital Social	9.600
Investimento em Beta	9.300	Reservas de lucros	1.400
Imóvel	1.200	Lucro do período	1.300
Total	12.300	Total	12.300

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Caixa	1.800	11.875			13.675
Impostos diferidos			a) 120 b) 30		150
Investimentos em Beta	9.300		a) 200	c) 9.500	
Imóvel	1.200			a) 320 b) 80	800
Total	12.300	11.875			14.625
PL	12.300	11.875	c) 9.500 c) 2.375		12.300
Participação minoritária			b) 50	c) 2.375	2.325
Total	12.300	11.875			14.625

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Receita prestação de serviços		3.700		a) 3.700	3.700
Despesas Operacionais		(1.100)	a) 1.100		(1.100)
Receita de equivalência patrimonial	1.300		a) 1.500	**b) 200**	
Ganho na venda de imóvel		400	**b) 400**	a) 400	
Despesa de Tributos		(1.125)	a) 1.125	**b) 150**	(975)
Participação Minoritária			a) 375	**b) 50**	(325)
Lucro líquido	1.300	1.875			1.300

Consolidação de controlada adquirida durante o exercício

- Se inicia quando o investidor obtém controle da investida e cessa quando este perde o controle;

- O BP é consolidado conforme apresentado, porém a DR devem contemplar somente as receitas, custos e despesas da controlada incorridos após a data de aquisição do investimento.

Exemplo

- Alfa adquiriu a vista por R$ 200, em 30/09/20x1, 100% das ações do capital social de Beta. O PL de Beta a valor justo, nessa mesma data, era assim composto:

	R$
Capital Social	140
Lucro Líquido do período de 9 meses findo em 30-09-20x1	60
Total	200

- Beta apurou lucro de R$40 no último trimestre de 20x1 e propôs distribuição de dividendos de R$ 25.

Lançamentos em Alfa

	Débito	Crédito
Investimento em Beta	200	
Disponível		200
Pelo registro da aquisição do investimento em 30-09-20x1		
Investimento em Beta	40	
Receita com MEP		40
Pelo registro do lucro apurado pela investida no último trimestre de 20x1		
Dividendos a Receber	25	
Investimento em Beta		25
Pelo registro dos dividendos declarados pela investida em 31/12/20x1.		

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Dividendos a receber	25			b) 25	
Investimentos em Beta	215			a) 215	
Outros ativos	402	273			675
Total	642	273			675
Dividendos a Pagar		25	b) 25		
Outros Passivos	57	33			90
PL	585	215	a) 215		585
Total	642	273			675

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Receita prestação de serviços	271	190		a) 190	461
Despesas Operacionais	(176)	(150)	a) 150		(326)
Receita de equivalência patrimonial	40		a) 40		
Lucro líquido	135	40			135

Consolidação de controlada vendida durante o exercício

- A controladora deve apurar lucro ou prejuízo na venda deste investimento;
- O valor contábil a ser baixado deve corresponder ao montante do investimento, mais o ágio e menos provisão para perdas.
- O investimento, antes de ser baixado, deve ser avaliado pelo MEP, com base em DC intermediárias recentes da controlada.
- No final do exercício, não devem ser consolidadas as contas patrimoniais, mas somente receitas, custos e despesas incorridos até a data da venda.

Exemplo

- Alfa é proprietária de 100% das ações do capital social de Beta. Os administradores de Alfa decidiram alienar a vista esse investimento em 30/09/20x1 pelo valor total de R$ 250. O saldo do investimento em 01/01/20x1 era de R$ 170. O PL de Beta teve a seguinte mutação:

	R$	R$
Saldo em 01/01/20x1		170
Vendas de 01-01-20x1 a 30-09-20x1	90	
Despesas de 01-01-20x1 a 30-09-20x1	(55)	35
Saldo em 30-09-20x1		205

Lançamentos em Alfa

	Débito	Crédito
Investimento em Beta	35	
Receita com MEP		35
Pelo registro do lucro apurado pela investida até 30-09-20x1		
Disponível	250	
Investimento em Beta		205
Ganho na venda de investimento		45
Pelo registro da venda da participação societária da investida em 30-09/20x1.		

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Receita prestação de serviços	370	90		a) 90	460
Despesas Operacionais	(210)	(55)	b) 55		(265)
Receita de equivalência patrimonial	35		b) 35		
Ganho na venda de investimento	45				45
Lucro líquido	240	35			240

Relaxando a premissa...

- Alfa comprou a vista 100% das ações do capital social de Beta em 01-01-20x1 pelo valor de R$ 500.

Alfa – BP 31-12-20x0			
Outros ativos	4.302	Passivo	1.802
		PL	2.500
Total	4.302	Total	4.302

Relaxando a premissa...

Beta 1- BP			
Imobilizado	700	Passivo	5.100
Outros ativos	4.800	PL	400
Total	5.500	Total	5.500

O laudo a valor justo do PL de Beta em 01-01-20x1é:

Beta 1- BP			
	Valor justo	**Valor contábil**	**Mais valia**
Imobilizado	770	700	70
Outros ativos	4.800	4.800	0
Passivo	5.100	5.100	0
PL	470	400	70

Relaxando a premissa...

- Os peritos que elaboraram o laudo estabeleceram que o imobilizado teria uma vida útil restante de 10 anos (10% a.a).

Apuração do goodwill na aquisição de Beta	
Valor pago na aquisição de Beta	500
PL de Beta a valor justo	470
Goodwill	30

Apuração do goodwill na aquisição de Beta	
PL de Beta a valor justo	470
PL de Beta a valor contábil	(400)
Ágio por mais valia de ativos	70

Relaxando a premissa...

- Registro em Alfa na aquisição de Beta 01-01-20x1.

	Débito	Crédito
Investimento-valor patrimonial	400	
Investimento-mais valia de ativos	70	
Investimento-Goodwill	30	
Banco		500

Relaxando a premissa...

Alfa 2- BP			
Investimento – valor patrimonial	400	Passivo	1.802
Investimento- mais valia de ativos	70	PL	2.500
Investimento- Goodwill	30		
Outros ativos	3.802		
Total	4.302	Total	4.302

Relaxando a premissa...

- Beta efetuou as seguintes transações: a) prestou serviços a vista a terceiros no montante de R$ 800; b) incorreu em despesas a vista no valor de R$ 650, c) depreciou o ativo imobilizado em 10% a.a

	Débito	Crédito
Caixa	800	
Receita de prestação de serviços		800
Pelo registro do recebimento do serviço prestado		
Despesas Operacionais	650	
Caixa		650
Pelo registro do pagamento das despesas operacionais		
Despesa de Depreciação	70	
Depreciação acumulada		70
Pela depreciação do ativo imobilizado		

Resultado de Beta 2	
Receita de prestação de serviços	800
Despesas Operacionais	(650)
Despesa de Depreciação	(70)
Lucro do período	80

Beta 2- BP			
Imobilizado	630	Passivo	5.100
Outros ativos	4.950	PL	480
Total	5.580	Total	5.580

Relaxando a premissa...

- Alfa efetuou as seguintes transações: a) prestou serviços a vista a terceiros no montante de R$ 1.200; b) incorreu em despesas a vista no valor de R$ 750, c) amortizou a mais valia do ativo imobilizado em 10% a.a, d) avaliou o investimento em Beta pelo MEP.

	Débito	Crédito
Caixa	1.200	
Receita de prestação de serviços		1.200
Pelo registro do recebimento do serviço prestado		
Despesas Operacionais	750	
Caixa		750
Pelo registro do pagamento das despesas operacionais		
Despesa de amortização de mais valia	7	
Investimento- mais valia do imobilizado		7
Pela amortização da mais valia do ativo imobilizado		
Investimento- valor patrimonial	80	
Receita de Equivalência Patrimonial		80
Pelo lucro apurado em 20x1 por Beta		

Resultado de ALFA 2	
Receita de prestação de serviços	1.200
Despesas Operacionais	(750)
Despesa de amortização de mais valia	(7)
Receita com Mep	80
Lucro do período	523

Alfa 2- BP			
Investimento – valor patrimonial	480	Passivo	1.802
Investimento- mais valia de ativos	63	PL	3.023
Investimento - Goodwill	30		
Outros ativos	4.252		
Total	4.825	Total	4.825

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Investimentos em Beta- Valor Patrimonial	480			a) 480	
Investimento- mais valia de ativos	63			b) 63	
Investimento - Goodwill	30			c) 30	
Imobilizado		630	b) 63		693
Intangível - Goodwill			c) 30		30
Outros ativos	4.252	4.950			9.202
Total	4.825	5.580			9.925
Passivo	1.802	5.100			6.902
PL	3.023	480	a) 480		3.023
Total	4.825	5.580			9.925

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Receita prestação de serviços	1.200	800		a) 800	2.000
Despesas Operacionais	(750)	(650)	a) 650		(1.400)
Despesa de amortização de mais valia	(7)			b) 7	
Receita de equivalência patrimonial	80		a) 80		
Despesa de Depreciação		(70)	a) 70 b) 7		(77)
Lucro líquido	523	80			523

PNC avaliada a Valor Justo do PL da adquirida

- CPC 15 – Combinação de negócios – permite mensurar a PNC, por 2 critérios: valor justo dessa participação ou pela parte que lhes cabe no valor justo do PL da adquirida;

Exemplo: Alfa comprou a vista 80% das ações do capital social de Beta pelo valor de R$ 1.200.

Alfa antes da compra			
Ativo		PL	
Caixa	1.300	Capital social	1.300

Beta antes da compra			
Ativo		PL	
Imobilizado	750	Capital social	750

Apuração do goodwill na aquisição de Beta	
Valor pago na aquisição de Beta	1.200
PL de Beta a valor justo (imobilizado avaliado por peritos a R$ 1.000)	(800)
Goodwill	400

Apuração do goodwill na aquisição de Beta	
PL de Beta a valor justo	800
PL de Beta a valor contábil (R$ 750 x 80%)	(600)
Ágio por mais valia de ativos	200

Exemplo

- Registro em Alfa na aquisição de Beta 01-01-20x1.

	Débito	Crédito
Investimento-valor patrimonial	600	
Investimento-mais valia de ativos	200	
Investimento-Goodwill	400	
Banco		1.200

Após a compra

Alfa 2- BP			
Caixa	100		
Investimento – valor patrimonial	600		
Investimento- mais valia de ativos	200	Capital Social	1.300
Investimento- Goodwill	400		
Total	1.300	Total	1.300

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Caixa	100				100
Investimentos em Beta- Valor Patrimonial	600			a) 600	
Investimento- mais valia de ativos	200			c) 200	
Investimento - Goodwill	400			e) 400	
Imobilizado		750	c) 200 d) 50		1.000
Intangível - Goodwill			e) 400		400
Total	1.300	750			1.500
Capital Social	1.300	750	a) 600 b) 150		1.300
Participação não controladores				b) 150 d) 50	200
Total	1.300	750			1.500

Reflexão

- O *goodwill* calculado é unicamente o *goodwill* atribuído a controladora, de forma que não é reconhecido nas demonstrações consolidadas o *goodwill* atribuível aos não controladores

PNC avaliada a Valor Justo

Exemplo: Alfa comprou a vista 80% das ações do capital social de Beta pelo valor de R$ 1.200.

O valor justo da PNC é de R$ 300.

Indicado: quando existir cotação de mercado ou outras evidências objetivas.

	Alfa	Beta	Débito	Crédito	Consolidado
Caixa	100				100
Investimentos em Beta- Valor Patrimonial	600			a) 600	
Investimento- mais valia de ativos	200			c) 200	
Investimento - Goodwill	400			e) 400	
Imobilizado		750	c) 200 d) 50		1.000
Intangível - Goodwill			e) 400 f) 100		500
Total	1.300	750			1.600
Capital Social	1.300	750	a) 600 b) 150		1.300
Participação não controladores				b) 150 d) 50 f) 100	300
Total	1.300	750			1.600

Reflexão

- Somente quando a PNC é avaliada a valor justo é que se tem o *goodwill* no consolidado representando o *goodwill* total da entidade adquirida na data da aquisição do seu controle.

Consolidação Proporcional

- Era aplicada para os investimentos em *joint ventures*;
- Extinta por meio da IFRS 11 (CPC 19), item 24.
- Logo, só podemos realizar a consolidação integral do Balanço.

Muito Obrigada!!!

Profa. Márcia Ferreira

“O SENHOR te abençoe e te guarde;
O SENHOR faça resplandecer o seu rosto sobre ti, e tenha misericórdia de ti;
O SENHOR sobre ti levante o seu rosto e te dê a paz”
(Número 6: 24-26).