Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Josué Pires Braga e Paula Araújo Soares

FCCC26

Contabilidade Avançada

CONTABILIDADE AVANÇADA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Josué Pires Braga e Paula Araújo Soares

CONTABILIDADE AVANÇADA

Salvador
2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva
Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira
Pró-Reitoria de Ensino de Graduação
Pró-Reitor: Penildon Silva Filho
Faculdade de Ciências Contábeis
Diretor: Prof. Joséilton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a Distância -SEAD
Superintendente
Márcia Tereza Rebouças Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais
CTE-SEAD
Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional
Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB
Andréa Leitão

Bacharelado em Ciências Contábeis
Coordenadora:
Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

Produção de Material Didático
Coordenação de Tecnologias Educacionais
CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens & Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico
Haenz Gutierrez Quintana
Foto de capa:
Designed by snowing / Freepik

Equipe de Revisão:
Edivalda Araujo
Julio Neves Pereira
Márcio Matos
Simone Bueno Borges

Equipe Design
Supervisão: Alessandro Faria

Editoração / Ilustração:
Ana Paula Ferreira; Marcos do Nascimento; Moema dos Anjos; Sofia Casais; Ariana Santana; Camila Leite; Marcone Pereira; Flavia Moreira; Vitor Sousa.
Gerente de AVA: Jose Renato Oliveira
Design de Interfaces: Raissa Bomtempo

Equipe Audiovisual
Direção:
Haenz Gutierrez Quintana
Produção:
Leticia Oliveira; Ana Paula Ramos
Câmera: Valdinei Matos
Edição:
Deniere Silva; Flávia Braga; Irlan Nascimento; Jeferson Ferreira; Jorge Farias; Michaela Janson; Raquel Campos; Victor dos Santos
Animação e videografismos:
Bianca Silva; Eduarda Gomes; Marcela de Almeida; Dominique Andrade; Roberval Lacerda; Milena Ferreira
Edição de Áudio:
Cícero Batista Filho; Greice Silva; Pedro Henrique Barreto; Mateus Aragão

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFBA

B813 Braga, Josué Pires.

Contabilidade avançada / Josué Pires Braga, Paula Araújo Soares. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.
80 p. : il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade EaD da UFBA/SEAD/UAB.

ISBN: 978-85-8292-184-5

1. Contabilidade. 2. Matemática financeira – Estudo e ensino. I. Soares, Paula Araújo. II. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis. III. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de Educação a Distância. IV. Título.

CDU: 657

SUMÁRIO

MINICURRÍCULO DOS PROFESSORES **07**

INTRODUÇÃO **09**

UNIDADE I **11**

1. CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS **11**

1.1. Contexto, base normativa do tópico e definições importantes 11

1.2 Obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras consolidadas 13

1.3 Procedimentos de consolidação 16

Referências 18

Bibliografia recomendada para estudo 18

Exercícios 19

UNIDADE II **29**

2. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA, DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO DE SOCIEDADES **29**

2.1 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA: INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO 30

2.1.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes 30

2.1.2 Processo de incorporação, fusão e cisão 31

2.1.3 Procedimentos contábeis 32

Referências 36

Bibliografia recomendada para estudo 36

Exercícios 37

2.2 DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO DE SOCIEDADES 42

2.2.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes 42

2.2.2 Processo de dissolução, liquidação e extinção 42

2.2.3 Procedimentos contábeis 44

Referência e bibliografia recomendada para estudo 44

Exercícios 45

UNIDADE III 47

3 TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA, CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E INSTRUMENTOS FINANCEIROS 47

3.1 TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS 48

3.1.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes 48

3.1.2 Procedimentos contábeis: transações em moeda estrangeira 50

3.1.3 Procedimentos contábeis: conversão de demonstrações financeiras 51

Referências 52

Bibliografia recomendada para estudo 52

Exercícios 53

3.2 INSTRUMENTOS FINANCEIROS 57

3.2.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes 57

3.2.2 Procedimentos contábeis: reconhecimento, classificação e mensuração de instrumentos financeiros 59

Referências 62

Bibliografia recomendada para estudo 62

Exercícios 63

ANEXO A - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas 64

ANEXO B - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios 67

ANEXO C - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis 71

Mini currículo – Professor Josué Pires Braga

Possui mestrado e doutorado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS). Professor Adjunto da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Linha de pesquisa: Contabilidade financeira. Interesses de estudo: efeitos da adoção de novos padrões contábeis; regulação contábil; IFRS; qualidade das demonstrações financeiras; gerenciamento de resultados; controles internos.

Mini currículo – Professora Paula Araújo Soares

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Especialista em Metodologia do Ensino Superior e em Gestão Pública pela Faculdade Batista Brasileira (FBB). Professora da Universidade Salvador (UNIFACS) e servidora pública na Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). Linha de pesquisa: Contabilidade financeira. Interesses de estudo: *tax avoidance*, planejamento tributário, qualidade das demonstrações financeiras, teoria da contabilidade.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste módulo é servir de guia para o estudo dos tópicos da disciplina Contabilidade Avançada. Ele sistematiza as bases normativas do conteúdo programático da disciplina. Essa sistematização basicamente compila e organiza os pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a legislação societária aplicáveis à disciplina em questão. Sendo assim, este módulo servirá de material de leitura, consulta e guia de estudo da disciplina Contabilidade Avançada. Além da base normativa dos tópicos, o módulo inclui exercícios que serão resolvidos ao longo da disciplina. Em algumas situações, inclui também notas de aulas.

Os conteúdos da disciplina são os seguintes, considerando a ordem de apresentação que será adotada:

- Consolidação de demonstrações financeiras
- Reorganização societária: incorporação, cisão e fusão
- Dissolução, liquidação e extinção de sociedades
- Transações em moeda estrangeira e conversão de demonstrações financeiras para a moeda de apresentação
- Instrumentos financeiros

Os pontos Reorganização societária e Dissolução, liquidação e extinção de sociedades têm forte conexão com a área jurídica. Mas no contexto desta disciplina esses pontos serão tratados e analisados sob a perspectiva contábil.

É importante destacar que este módulo aborda apenas os aspectos que julgamos que são os principais dos pontos do conteúdo programático, levando em consideração o fato de ser uma disciplina de graduação. A maior parte do texto aqui compilado vem das normas técnicas que normatizam os pontos do conteúdo programático. A referência ao item citado da norma será sempre indicada no início ou no final do parágrafo, nesse último caso entre colchetes [].

Ilustração: Flavia Moreira

UNIDADE I

1. CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Esta unidade abordará aspectos relativos à consolidação das demonstrações financeiras. Mais precisamente apresentará definições de termos relevantes ao entendimento do conteúdo, bem como a base normativa, a exemplo do CPC 36, CPC 15, CPC 18, CPC 19 e da Lei 6.404/76.

Aspectos essenciais vinculados ao tema, como os eventos que envolvem a obrigatoriedade da apresentação de demonstrações financeiras consolidadas, a indicação das entidades que estão dispensadas desta apresentação, o estabelecimento do início e da data em que cessa a obrigação de apresentar demonstrações financeiras consolidadas e os procedimentos de consolidação também serão abordados nesta unidade.

1.1. Contexto, base normativa do tópico e definições importantes

A norma que estabelece os procedimentos para a apresentação e elaboração de demonstrações consolidadas é o pronunciamento técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas. Essa norma foi aprovada por diversos órgãos reguladores, incluindo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Outras normas relacionadas à contabilização de investimentos societários também fornecem conceitos e procedimentos importantes para o processo de consolidação, sendo as seguintes as principais: CPC 15 – Combinação de Negócios, CPC 18

– Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto e CPC 19 – Negócios em Conjunto.

Por que consolidar?

- Agrupar o patrimônio
- Agrupar o resultado
- Representa e é o resultado das decisões da controladora

Algumas definições importantes estão apresentadas a seguir [CPC 36, Apêndice A]:

- 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.

- Grupo econômico é a controladora e todas as suas controladas.

- Controladora é uma entidade que controla uma ou mais controladas.

- Controlada é a entidade que é controlada por outra entidade.

- Demonstrações individuais são as demonstrações da controladora enquanto sociedade e pessoa jurídica distinta, nas quais os investimentos em controladas são avaliados pelo método de equivalência patrimonial. Demonstrações individuais também podem ser chamadas de demonstrações não consolidadas.

Atenção!

"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."

CPC 36-R3 (2012, p. 03)

Destacamos que ter um bom entendimento dos procedimentos contábeis relacionados ao método de equivalência patrimonial é fundamental para se ter um bom entendimento do processo de consolidação de demonstrações financeiras.

1.2 Obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

De acordo com o CPC 36, a entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações consolidadas [4]. Nesse caso, se a companhia tiver investimento societário em controladas ela deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas juntamente com suas demonstrações individuais, nas quais os investimentos em controladas são avaliados pelo método de equivalência patrimonial. Essa obrigatoriedade de consolidação no contexto do CPC 36 independe do tipo societário da companhia.

A obrigatoriedade no contexto da Lei 6.404/76 alcança apenas as companhias abertas, conforme estipula o artigo 249: A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras (individuais), demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250, que será abordado em seguida.

Se analisarmos a obrigatoriedade de consolidação a partir do ponto de vista do CPC 36, toda sociedade que tiver investimento em controladas deve apresentar demonstrações consolidadas. Mas se analisarmos a obrigatoriedade sob a perspectiva da Lei 6.404/76, apenas as companhias abertas (que são reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM) têm a obrigatoriedade de elaborar e de apresentar demonstrações financeiras consolidadas. Na hipótese de uma companhia fechada (que não tem seus títulos negociados no mercado aberto), que possui investimento em controlada não apresentar demonstrações consolidadas, as demonstrações financeiras dessa companhia não estariam de acordo com as normas do CPC.

Sabendo um pouco mais

"Segundo o CPC 36 (R3), o investidor controla a investida se, e somente se, o investidor possuir todos os atributos seguintes:

- poder sobre a investida;
- exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida;
- a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos."

CPC 36-R3 (2012, p. 03)

O processo de consolidação alcança o conjunto completo de demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, conforme o CPC 26 – Apresentação de Demonstrações Contábeis. No entanto, nessa disciplina, serão explorados apenas os fundamentos da consolidação do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. As demais demonstrações podem ser consolidadas de duas formas: 1. a partir das demonstrações específicas individuais ou 2. a partir do balanço patrimonial e da demonstração do resultado consolidados.

A consolidação da investida:

A consolidação da investida:	
Se inicia	a partir da data em que o investidor obtiver o controle da investida
Cessa	quando o investidor perder o controle da investida

Fonte: síntese elaborada com no CPC 36-r3 (2012)

No entanto, de acordo com o item 4(a) do CPC 36, a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas somente se satisfizer todas as condições a seguir, além do permitido legalmente:

- a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações consolidadas pela controladora;

- seus instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados publicamente (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

- ela não tiver arquivado nem estiver em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis junto a uma Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado de capitais; e

- a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibiliza ao público suas demonstrações em conformidade com os Pronunciamentos do CPC, em que as controladas são consolidadas ou são mensuradas ao valor justo por meio do resultado de acordo com este pronunciamento.

É importante destacar que se a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibilizar demonstrações consolidadas em IFRS, como editadas pelo IASB, atende a condição prevista no item 4(a)(iv) [4C]. Além disso, a isenção a que se refere o item 4(a)(iv) somente pode ser obtida se a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, estiver sujeita à regulamentação brasileira e disponibilizar demonstrações consolidadas no Brasil [4D].

Uma outra possibilidade de dispensa de apresentação de demonstrações consolidadas é se a controladora for uma entidade de investimento. A entidade de investimento não deve consolidar as suas controladas nem deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 15 quando obtiver o controle de outra entidade. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar esse investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com as normas de instrumentos financeiros [31]. No entanto, a controladora de entidade de investimento deve consolidar todas as entidades que controlar, incluindo aquelas controladas por meio de controlada definida como entidade de investimento, exceto quando a própria controladora seja entidade de investimento [33].

1.3 Procedimentos de consolidação

O processo de consolidação consiste em [B86]:

- combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas;
- compensar o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;
- eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados integralmente).

De acordo com o artigo 250 da Lei 6.404/76, serão excluídas das demonstrações financeiras consolidadas:

as participações de uma sociedade em outra	**os saldos de quaisquer contas entre as sociedades**	**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**

Fonte: síntese elaborada com base na Lei 6.404/76

O processo de consolidação pressupõe que as demonstrações financeiras individuais já estejam elaboradas, nas quais os investimentos em controladas estejam avaliados pelo método de equivalência patrimonial. Portanto, os ajustes decorrentes do processo de consolidação não resultam em escrituração nos registros contábeis das companhias envolvidas no processo. Os ajustes são feitos em controles e planilhas específicos da consolidação, como será visto na resolução de exercícios práticos.

Dois pontos nos parecem importantes de serem consolidados: (i) uniformidade das práticas contábeis adotadas pelas companhias que compõem o grupo econômico e à (ii) data das demonstrações financeiras. Essas questões são um tipo de premissa do processo de consolidação.

Com relação ao primeiro ponto, a ideia básica é a de que as demonstrações financeiras individuais das companhias que formam o grupo devem necessariamente ter sido

elaboradas utilizando as mesmas práticas contábeis. A controladora deve elaborar demonstrações consolidadas utilizando políticas contábeis uniformes para transações similares e outros eventos em circunstâncias similares [19]. Caso um membro do grupo utilize práticas contábeis diferentes daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações similares e eventos em circunstâncias similares, devem ser feitos ajustes apropriados às demonstrações financeiras desse membro do grupo na elaboração das demonstrações consolidadas para garantir a conformidade com as práticas contábeis adotadas pelo grupo [B87].

O segundo ponto a ser considerado se refere às demonstrações financeiras da controladora e de suas controladas utilizadas na consolidação, que devem ter a mesma data-base. Quando o final do período das demonstrações da controladora for diferente do da controlada, a controlada deve preparar para fins de consolidação informações adicionais de mesma data que as demonstrações da controladora para permitir que esta consolide as informações contábeis da controlada, exceto se for impraticável fazê-lo [B92]. Na hipótese de ser impraticável, a controladora deve consolidar as informações contábeis da controlada usando as demonstrações mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações e a data das demonstrações consolidadas. No entanto, a diferença entre a data das demonstrações da controlada e a das demonstrações consolidadas não deve ser superior a dois meses, e a duração dos períodos das demonstrações e qualquer diferença entre as datas das demonstrações devem ser as mesmas de período para período [B93].

A Lei 6.404/76 também aborda a questão da diferença de data-base. De acordo com o § 4º do artigo 250, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

> Atenção!
>
> A consolidação presume práticas contábeis uniformes para transações e circunstâncias similares entre investidor e investida.

Quando a controladora não tiver o controle integral de sua controladora, ela deve reconhecer a participação de não controladores. Segundo o CPC 36, uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora [22]. A entidade deve atribuir os lucros e os prejuízos e cada componente de outros resultados abrangentes aos proprietários da controladora e às participações de não controladores. A entidade deve atribuir também o resultado abrangente total aos proprietários da controladora e às participações de não controladores, ainda que isto resulte em que as participações de não controladores tenham saldo deficitário [B94].

Referências

Brasil. Lei 6.404, de 15 de dezembro 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 19 – Negócios em Conjunto.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas.

Bibliografia recomendada para estudo

Gelbcke, Ernesto R.; Santos, Ariovaldo dos; Iudícibus, Sérgio de; Martins, Eliseu. Manual de contabilidade societária. 3. ed. Atlas, 2018.

Exercícios

1) Consolidação do balanço patrimonial: A Cia. "A" tem participação de 100% no capital da Cia. "B".

Balanço patrimonial	Cia "A"	Cia "B"	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	50	50			
Contas a receber "B"	100	-			
Contas a receber "A"	-	80			
Outras contas a receber	250	170			
Investimentos em B	600	-			
Imobilizado	1.000	500			
Total	2.000	800			
Passivo					
Contas a pagar "A"	-	100			
Contas a pagar "B"	80	-			
Outras contas a pagar	120	100			
PL	1.800	600			
Total	2.000	800			

2) Consolidação do balanço patrimonial: A Cia. "A" tem participação de 70% no capital da Cia. "B".

Balanço patrimonial	Cia "A"	Cia "B"	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	200	500			
Investimentos em B	1.050	-			
Imobilizado	1.500	2.000			
Total	2.750	2.500			
Passivo					
Contas a pagar	1.200	1.000			
PL (capital e reservas)	1.550	1.500			
Total	2.750	2.500			

3) Consolidação do balanço patrimonial e da demonstração de resultado: A Cia. "A" tem participação de 100% no capital da Cia. "B". Observação: não há operações e saldos entre as companhias.

Balanço patrimonial	Cia "A"	Cia "B"	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	500	800			
Clientes (terceiros)	1.000	1.200			
Investimentos em B	3.440	-			
Imobilizado	2.000	3.000			
Total	6.940	5.000			
Passivo					
Contas a pagar (terceiros)	2.800	700			
PL (capital e reservas)	4.140	4.300			
Total	6.940	5.000			

DRE	Cia "A"	Cia "B"	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Vendas	8.000	5.000			
CMV	(3.700)	(3.000)			
Lucro bruto	4.300	2.000			
Despesas	(1.800)	(1.500)			
Rec equiv patrimonial	500	-			
Lucro líquido	3.000	500			

4) Consolidação do balanço patrimonial e da demonstração de resultado: A Cia. "A" tem participação de 80% no capital da Cia. "B". Observação: não há operações e saldos entre as companhias.

Balanço patrimonial	Cia "A"	Cia "B"	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	500	800			
Clientes (terceiros)	1.000	1.200			
Investimentos em B	3.440	-			
Imobilizado	2.000	3.000			
Total	6.940	5.000			
Passivo					
Contas a pagar (terceiros)	2.800	700			
PL (capital e reservas)	4.140	4.300			
Total	6.940	5.000			

DRE	Cia "A"	Cia "B"	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Vendas	8.000	5.000			
CMV	(3.700)	(3.000)			
Lucro bruto	4.300	2.000			
Despesas	(1.800)	(1.500)			
Rec equiv patrimonial	400	-			
Lucro líquido	2.900	500			

5) A "Companhia A" adquiriu em 31/12/14 175.000 ações "Companhia B", sendo 95.000 ações preferenciais e 80.000 ações ordinárias. O capital social da "Cia. B" é formado por 250.000 ações, sendo 100.000 ações preferenciais e 150.000 ações ordinárias. O valor da operação de aquisição de ações foi R$ 75.000, sendo que R$ 40.000 foram pagos à vista e R$ 35.000 foram pagos por meio de emissão de ações da "Cia. A" (aumento de capital). Os balanços patrimoniais em 31/12/14 das companhias "Cia. A" e "Cia. B" antes da aquisição de ações estão apresentados a seguir.

Cia. A

Ativos		**Passivos e PL**	
Caixa	55.000	Contas a pagar	31.000
Estoques	17.000	Impostos a pagar	5.000
Instalações	21.000	Capital social	40.000
Veículos	20.000	Reservas de lucro	37.000
Total	**113.000**	**Total**	**113.000**

Cia. A

Ativos		**Passivos e PL**	
Caixa	38.000	Fornecedores	27.000
Estoques	45.000	Impostos a pagar	14.000
Móveis	26.000	Capital social	64.000
Veículos	12.000	Reservas de lucro	16.000
Total	**121.000**	**Total**	**121.000**

Uma empresa de avaliação independente emitiu parecer indicando que em 31/12/14 o valor justo dos ativos da "Cia. B" era o seguinte:

	Estoques	Móveis	Veículos	Total
Valor histórico	45.000	26.000	12.000	83.000
Valor justo	50.000	35.000	18.000	103.000

Pede-se:

(a) Apresente os balanços patrimoniais individuais em 31/12/14 das companhias Cia. A e Cia. B após a operação descrita acima.

(b) A Cia. A deve apresentar balanço consolidado? Justifique.

(c) Apresente o balanço patrimonial consolidado em 31/12/14 caso você julgue que a Cia. A deve apresentar demonstrações consolidadas.

6) Estão apresentados a seguir o balanço patrimonial em 31/12/2015 e a demonstração do resultado referente ao exercício de 2015 das empresas que formam o grupo econômico controlado pela Cia. A. O percentual de participação da Cia. A em cada uma das empresas do grupo é o seguinte: 70% na Cia. B, 60% na Cia. C e 80% na Cia. D.

Pede-se: apresente as demonstrações financeiras consolidadas do grupo econômico.

Balanço patrimonial	**Cia. A**	**Empresas controladas**			**Ajustes**		**Consolidado**
		Cia. B	**Cia. C**	**Cia. D**	**Débito**	**Crédito**	
Caixa	14.000	20.000	22.000	2.500			
Clientes	10.000	20.000	17.000	1.500			
Estoques	7.000	13.000	20.000	3.000			
Empréstimos concedidos	25.000	-	12.000	-			
Investimentos	96.000	4.000	-	-			
Imobilizado	12.000	14.000	18.000	13.000			
Intangível	3.000	-	21.000	-			
Total	**167.000**	**71.000**	**110.000**	**20.000**			
Passivos							
Fornecedores	10.000	5.000	20.000	1.500			
Contas a pagar	16.000	4.000	6.000	2.000			
Salários a pagar	11.000	-	4.000	1.500			
Empréstimos a pagar	15.000	22.000	-	-			
Patrimônio líquido							
Capital social	80.000	21.000	45.000	8.000			
Reservas de lucro	35.000	19.000	35.000	7.000			
Part. de não controladores	-	-	-	-			
Total	***167.000***	***1.000***	***110.000***	***20.000***			

Balanço patrimonial	Cia. A	Empresas controladas			Ajustes		Consolidado
		Cia. B	Cia. C	Cia. D	Débito	Crédito	
Receita líquida de vendas	100.000	25.000	35.000	12.000			
CMV	-70.000	-12.000	-27.000	-5.000			
Lucro bruto	**30.000**	**13.000**	**8.000**	**7.000**			
Despesas administrativas	-7.000	-2.000	-8.000	-1.500			
Despesas de vendas	-8.000	-2.500	-5.000	-1.000			
Despesas de juros	-1.500	-2.000	-	-2.000			
Receita de juros	3.500	-	-	-			
Resultado de equivalência patrimonial	3.000	500	-	-			
Lucro antes do IR	**20.000**	**7.000**	**-5.000**	**2.500**			
Despesa de IR (20%)	-4.000	-1.400	-	-500			
Lucro (prejuízo) líquido	**16.000**	**5.600**	**-5.000**	**2.000**			

Part. dos acionistas não controladores			
Part. dos acionistas controladores			

Informações adicionais:

1) Em 2015, a controlada Cia. B vendeu mercadorias a prazo para a controlada Cia. C por R$ 20.000. A margem bruta de lucro da operação foi de 60%.

2) Em 01/01/2015, a controladora Cia. A emprestou R$ 20.000 à controlada Cia. B. A taxa de juros anual estabelecida foi de 10%. O empréstimo e os juros serão pagos em 30/06/2016.

3) No exercício de 2015, a controlada Cia. D vendeu mercadorias a prazo para a controladora Cia. A por R$ 7.000. A margem bruta de lucro da operação foi de 40%. O saldo da transação já havia sido pago/recebido em 31/12/2015.

4) Em meados de 2015, a controlada Cia. C emprestou R$ 10.000 à controladora Cia. A com prazo de 2 anos. Não houve juros na operação.

5) Todos os estoques transacionados dentro do grupo ao longo de 2015 foram repassados para terceiros em 31/12/2015.

7) Consolidação com operações ascendentes: Cia. A tem participação de 60% no capital da Cia. B; Cia. B vendeu produtos para Cia. A por R$ 2.000; Cia. A mantém R$ 500 das compras em estoque; Cia B negocia seus produtos com margem de lucro de 30%.

Balanço patrimonial	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	270	500			
Estoques	500	-			
Investimentos em B	1.530	-			
Imobilizado	2.000	2500			
Total	4.300	3.000			
Passivo					
Contas a pagar	600	200			
PL (capital e reservas)	3.700	2.800			
Total	4.300	3.000			

DRE	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Vendas	3.300	2.000			
CMV	- 1.500	- 1.400			
Lucro bruto	1.800	600			
Despesas	- 500	-			
Rec. Equiv. patrimonial	210	-			
Lucro líquido	1.510	600			

8) Consolidação com operações ascendentes e incidência de imposto de renda (IR): Cia. A tem participação de 60% no capital da Cia. B; Cia. B vendeu produtos para Cia. A por R$ 2.000; Cia. A mantém R$ 500 das compras em estoque; Cia. B negocia seus produtos com margem de lucro de 30%; Alíquota IR 30%.

Balanço patrimonial	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	252	500			
Estoques	500	-			
Investimentos em B	1.467	-			
Imobilizado	2.000	2.500			
Total	4.219	3.000			
Passivo					
Contas a pagar	600	200			
IR a pagar	390	180			
PL (capital e reservas)	3.229	2.620			
Total	4.219	3.000			

DRE	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Vendas	3.300	2.000			
CMV	- 1.500	- 1.400			
Lucro bruto	1.800	600			
Despesas	- 500	-			
Rec. Equiv. patrimonial	147	-			
LAIR	1.447	600			
IR corrente	- 390	- 180			

9) Consolidação com operações descendentes: Cia. A tem participação de 60% no capital da Cia. B; Cia. A vendeu produtos para Cia. B por R$ 2.000 a prazo; Cia. B mantém R$ 500 das compras em estoque; Cia. A negocia seus produtos com margem de lucro de 30%.

Balanço patrimonial	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	210	500			
Clientes – B	500	-			
Estoques	-	500			
Investimentos em B	1.530	-			
Imobilizado	2.000	2500			
Total	4.240	3.500			
Passivo					
Fornecedores – A	-	500			
Contas a pagar	600	200			
PL (capital e reservas)	3.640	2.800			
Total	4.240	3.500			

DRE	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Vendas	3.300	2.500			
CMV	- 1.500	- 1.900			
Lucro bruto	1.800	600			
Despesas	- 500	-			
Rec. Equiv. patrimonial	360	-			
Lucro não realizado	- 150				
Lucro líquido	1.510	600			

10) Consolidação com operações descendentes e incidência de imposto de renda (IR): Cia. A tem participação de 60% no capital da Cia. B; Cia. A vendeu produtos para Cia. B por R$ 2.000 a prazo; Cia. B mantém R$ 500 das compras em estoque; Cia. A negocia seus produtos com margem de lucro de 30%; Alíquota IR 30%.

Balanço patrimonial	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo					
Caixa	210	500			
Clientes – B	500	-			
Estoques	-	500			
Investimentos em B	1.467	-			
Imobilizado	2.000	2.500			
Total	4.177	3.500			
Passivo					
Fornecedores – A	-	500			
Contas a pagar	600	200			
IR a pagar	390	180			
PL (capital e reservas)	3.187	2.620			
Total	4.177	3.500			

DRE	Cia. A	Cia. B	Eliminações		Consolidado
			Débito	Crédito	
Vendas	3.300	2.500			
CMV	- 1.500	- 1.900			
Lucro bruto	1.800	600			
Despesas	- 500	-			
Rec. Equiv. patrimonial	252	-			
Lucro não realizado	- 105				
LAIR	1.447	600			
IR corrente	- 390	- 180			
Lucro líquido	1.057	420			

UNIDADE II

2. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA, DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO DE SOCIEDADES

Esta unidade abordará aspectos relacionados à reorganização societária, dissolução, liquidação e extinção de entidades. Dividida em dois capítulos, o primeiro versará sobre incorporação, fusão e cisão de empresas, apresentando mais especificamente a base normativa e definições importantes à compreensão do assunto, bem como o processo de incorporação, fusão e cisão.

As condições para incorporação, fusão e cisão com incorporação em sociedade existente também será objeto de abordagem. Os procedimentos contábeis, as etapas do método de aquisição e os procedimentos para implementação da incorporação, fusão e cisão encerrarão o capítulo.

No capítulo seguinte, serão abordados elementos relativos à dissolução, liquidação e extinção de sociedades, apresentando algumas definições relevantes e descrevendo como ocorrem os processos de dissolução, liquidação e extinção de uma entidade.

Posteriormente, serão apresentadas situações que podem ocasionar a dissolução de uma entidade e os procedimentos contábeis relativos ao tema.

2.1 REORGANIZAÇÃO SOsocietária: INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

2.1.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes

A norma que estabelece os procedimentos relacionados ao processo de incorporação, fusão e cisão é a Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações, Artigos 220 a 234. Outra norma importante relacionada à contabilização das reorganizações societárias que fornece conceitos e procedimentos importantes é o pronunciamento CPC 15 – Combinação de Negócios.

Sabendo um pouco mais

"O objetivo do CPC 15-R1, em relação à Combinação de Negócios, é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis."

CPC 15-R1 (2012)

Algumas definições importantes baseadas na Lei 6.404/76 e no Apêndice A do CPC 15 estão apresentadas a seguir:

- Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações [Art. 227].
- Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações [Art. 228].
- Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão [Art. 229].
- Negócio é um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno, na forma de dividendos, redução de custos ou outros benefícios econômicos, diretamente a seus investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.
- Combinação de negócios é uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

Sabendo um pouco mais

Consulte o apêndice B do CPC 15 (R1), item B5, para saber as diversas formas como o adquirente pode obter o controle da adquirida, como por exemplo:

(a) pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros ativos (incluindo ativos líquidos que se constituam em um negócio);

(b) pela assunção de passivos;

(c) pela emissão de instrumentos de participação societária;

(d) por mais de um dos tipos de contraprestação acima; ou

(e) sem a transferência de nenhuma contraprestação, inclusive por meio de acordos puramente contratuais.

CPC 15-R1 (2012)

2.1.2 Processo de incorporação, fusão e cisão

De acordo com Lei 6.404/76, Art. 224, as condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas.

Entre os pontos constantes no protocolo estão os seguintes:

o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores.

Figura 4 – Protocolo de incorporação, cisão e fusão
Fonte: Elaborado com base na Lei 6.404/76

Além disso, as operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembleia-geral das companhias interessadas mediante justificação, sendo indicados os seguintes pontos [Art. 225]:

- os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;
- as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;
- a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;
- o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar [Art. 226]. No caso das companhias abertas, a Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão [Art. 226, §3º].

Um ponto de destaque é que a cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação [Art. 229, §3º]. Essa é a chamada cisão seguida de incorporação.

Na cisão pode ocorrer a extinção da companhia cindida, se houver transferência de todo o seu patrimônio. Isso é chamado de cisão total. Mas se houver a transferência de apenas parte de seu patrimônio, a companhia cindida continuará existindo juridicamente. Isso é chamado de cisão parcial. A transferência pode ocorrer para uma ou mais sociedades, sendo as sociedades constituídas para esse fim ou já existentes [Art. 229].

2.1.3 Procedimentos contábeis

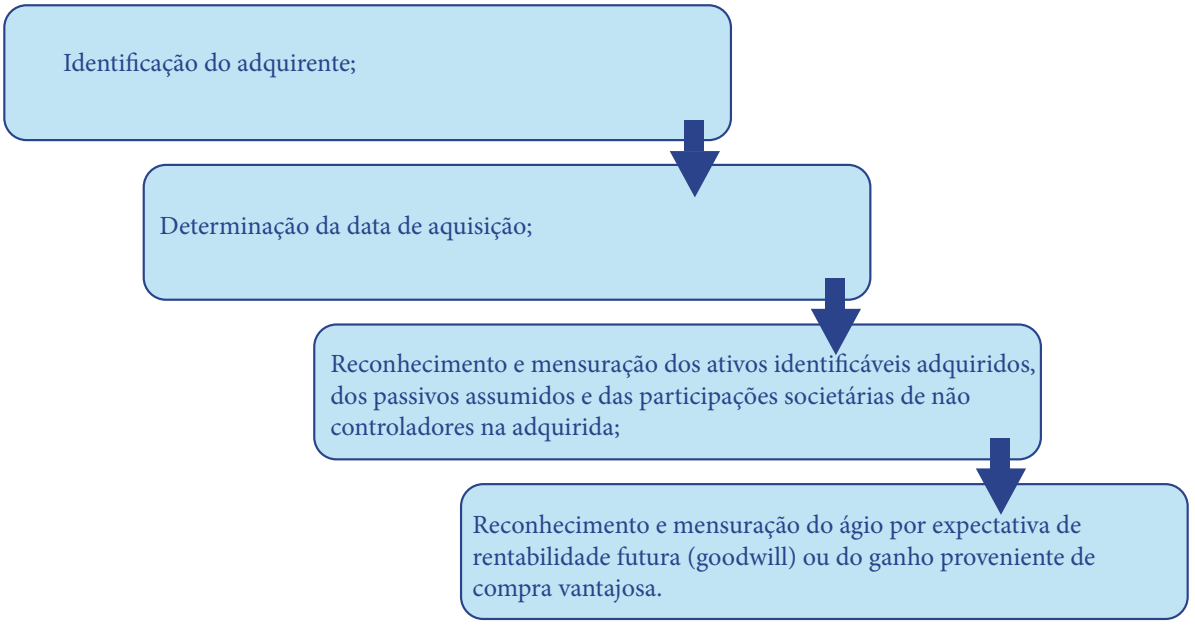
Os procedimentos contábeis a serem aplicados dependerá da reorganização societária, se for ou não caracterizada como uma combinação de negócios. Se a operação não for caracterizada como uma combinação de negócios, a contabilização se dará com base no valor contábil dos ativos líquidos (ativos menos passivos) das entidades envolvidas.

Caso a operação seja caracterizada como uma combinação de negócios, a contabilização se fará com base no método de aquisição.

> Atenção!
>
> "Conforme o CPC 15 (R1), o adquirente "deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos da data da aquisição".
>
> CPC 15-R1 (2012)

Ao tratar dos critérios de avaliação em operações societárias, a Lei 6.404/76 destaca que a Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios [Art. 184-A]. Ou seja, a norma que deverá ser estabelecida deve tratar da contabilização de combinação de negócios. O CPC 15 explorado a seguir tem exatamente esse papel.

A aplicação do método de aquisição envolve as seguintes etapas [5]:



Fonte: síntese elaborada com base no CPC (15)

Uma das entidades envolvidas na combinação deve ser identificada como o adquirente [6]. Adquirente é a entidade que obtém o controle da adquirida. O adquirente deve identificar a data de aquisição, que é a data em que o controle da adquirida é obtido [8]. A partir da data de aquisição, o adquirente deve reconhecer os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer participações de não controladores na adquirida, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) [10]. O adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos da data da aquisição [18].

> Atenção!
>
> "O adquirente deve identificar a data de aquisição, que é a data em que o controle da adquirida é obtido."
>
> CPC 15-R1 (2012)

Um dos primeiros procedimentos contábeis a serem aplicados é a baixa das sociedades que deixam de existir juridicamente. De acordo com a Lei 6.404/76, a extinção da companhia se dá pelo encerramento da liquidação ou pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades (Art. 219).

Os procedimentos contábeis a serem implementados em uma incorporação são:

Encerrar as contas de resultado (receitas e despesas) da sociedade incorporada do início do exercício até a data da reorganização; o resultado apurado deve ser transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados; apenas os ativos e passivos são transferidos para a sociedade incorporadora;

Encerrar as contas patrimoniais (ativos, passivos e patrimônio líquido) da sociedade incorporada por meio de conta transitória denominada "dissolução por incorporação";

Reconhecer os ativos e passivos transferidos na sociedade incorporadora por meio de conta transitória denominada "incorporação";

Os ativos líquidos da sociedade incorporada serão utilizados para integralizar o aumento de capital social na sociedade incorporadora.

Figura 6 – Procedimentos para implementar uma incorporação
Fonte: Elaborado com base na Lei 6.404/76

Os procedimentos contábeis a serem implementados em uma fusão são:

Encerrar as contas de resultado (receitas e despesas) das sociedades envolvidas na fusão do início do exercício até a data da reorganização; o resultado apurado deve ser transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados; apenas os ativos e passivos são transferidos para a nova sociedade;

Encerrar as contas patrimoniais (ativos, passivos e patrimônio líquido) das sociedades envolvidas na fusão por meio de conta transitória denominada "dissolução por fusão";

Reconhecer os ativos e passivos transferidos na nova sociedade por meio de conta transitória denominada "fusão";

Os ativos líquidos das sociedades envolvidas na fusão serão utilizados para integralizar o capital social na nova sociedade.

Figura 7 – Procedimentos para implementar uma fusão
Fonte: Elaborado com base na Lei 6.404/76

Os procedimentos contábeis a serem implementados em uma cisão são:

Encerrar as contas de resultado (receitas e despesas) da sociedade cindida do início do exercício até a data da reorganização; o resultado apurado deve ser transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados; apenas os ativos e passivos são transferidos na cisão;

Desreconhecer (ou baixar) os ativos e passivos da sociedade cindida por meio de conta transitória denominada "cisão"; se a cisão for total, serão baixados todos os ativos e passivos;

Reconhecer os ativos e passivos transferidos na sociedade constituída para esse fim ou em sociedade já existente;

No caso de cisão parcial, as contas do patrimônio líquido da sociedade cindida são baixadas de forma proporcional aos ativos líquidos cindidos;

Os ativos líquidos da sociedade cindida serão utilizados para integralizar o capital social na sociedade constituída para esse fim ou para integralizar o aumento de capital social na sociedade incorporadora já existente.

Figura 8 – Procedimentos para implementar uma cisão
Fonte: Elaborado com base na Lei 6.404/76

Referências

Brasil. Lei 6.404, de 15 de dezembro 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios.

Bibliografia recomendada para estudo

Gelbcke, Ernesto R.; Santos, Ariovaldo dos; Iudícibus, Sérgio de; Martins, Eliseu. Manual de contabilidade societária. 3. ed. Atlas, 2018.

Exercícios

1) Os acionistas das companhias Alfa e Beta decidiram, em negociação, fazer uma fusão, formando a companhia Ômega. As companhias Alfa e Beta estão sob controle comum. Ou seja, cada uma das companhias tem a mesma estrutura acionária. Alfa não tem participação em Beta e vice-versa. Os balanços patrimoniais antes da fusão estão apresentados a seguir.

Ativo	**Alfa**	**Beta**	**Débito**	**Crédito**	**Ômega**
Caixa	21.000	14.000			
Clientes	15.000	8.000			
Estoques	30.000	20.000			
Terrenos	50.000	30.000			
Total	**116.000**	**72.000**			

Passivo e PL	**Alfa**	**Beta**			
Fornecedores	17.000	25.000			
Contas a pagar	15.000	7.000			
Capital social	45.000	30.000			
Reserva de lucros	39.000	10.000			
Total	**116.000**	**72.000**			

Pede-se: contabilize a operação; apresente o balanço patrimonial de Ômega após a fusão.

2) Os acionistas da companhia Alfa decidiram fazer uma cisão no patrimônio da empresa. Parte do acervo líquido será transferido para a criação da companhia Ômega e parte será transferido para a companhia já existente Beta. As companhias estão sob controle comum. Em outras palavras, cada uma das companhias envolvidas na operação tem a mesma estrutura de propriedade. Os balanços patrimoniais de Alfa e Beta antes da cisão estão apresentados a seguir.

Ativo	**Alfa**	**Beta**	**Ômega**	**Beta (pós cisão)**	**Alfa (pós cisão)**
Caixa	21.000	14.000			
Clientes	15.000	8.000			
Estoques	30.000	20.000			
Terrenos	50.000	30.000			
Total	**116.000**	**72.000**			

Passivo e PL	**Alfa**	**Beta**			
Fornecedores	17.000	25.000			
Contas a pagar	15.000	7.000			
Capital social	45.000	30.000			
Reserva de lucros	39.000	10.000			
Total	**116.000**	**72.000**			

A transferência de ativos e passivos de Alfa para Beta e Ômega foi a seguinte:

Ativos/passivos:	**Beta**	**Ômega**
Caixa	4.200	6.300
Clientes	3.000	3.600
Estoque	6.000	9.000
Terrenos	10.000	13.500
Fornecedores	- 3.400	- 11.250
Contas a pagar	- 3.000	- 3.150
Acervo líquido	**16.800**	**18.000**

Pede-se: contabilize a operação; apresente o balanço patrimonial de Alfa, Beta e Ômega após a cisão.

3) Os acionistas das companhias Alfa e Beta decidiram em reunião que Alfa incorporaria Beta. Alfa e Beta estão sob controle comum. Ou seja, as companhias têm estruturas societárias semelhantes. Os balanços antes da incorporação estão apresentados a seguir.

Ativo	**Alfa**	**Beta**	**Débito**	**Crédito**	**Ômega**
Caixa	30.000	15.000			
Clientes	40.000	25.000			
Estoque	50.000	35.000			
Aplicações	55.000	40.000			
Terrenos	70.000	50.000			
Total	**245.000**	**165.000**			

Passivo e PL	**Alfa**	**Beta**			
Fornecedores	45.000	35.000			
Contas a pagar	60.000	45.000			
Capital social	95.000	60.000			
Reserva de lucros	45.000	25.000			
Total	**245.000**	**165.000**			

Pede-se: contabilize a operação; apresente o balanço patrimonial de Alfa após a incorporação.

4) Os acionistas das companhias Alfa e Beta decidiram em negociação fazer uma fusão, formando a companhia Ômega. As companhias envolvidas na operação têm controle acionário distinto. Após a fusão, os antigos acionistas de Alfa passarão a governar as políticas financeiras e operacionais de Ômega. O valor justo das ações de Ômega que os antigos acionistas de Beta receberam foi de R$ 100.000. Os balanços antes da fusão estão apresentados a seguir.

Ativo	**Alfa**	**Beta**	**Débito**	**Crédito**	**Ômega**
Caixa	30.000	15.000			
Clientes	40.000	25.000			
Estoque	50.000	35.000			
Aplicações	55.000	40.000			
Terrenos	70.000	50.000			
Total	**245.000**	**165.000**			

Passivo	**Alfa**	**Beta**			
Fornecedores	45.000	35.000			
Contas a pagar	60.000	45.000			
Capital social	95.000	60.000			
Reserva de lucros	45.000	25.000			
Total	**245.000**	**165.000**			

Os ativos (estoques, aplicações e terrenos) de Beta estão apresentados a seguir com base no valor contábil e no valor justo. Os outros ativos de Beta (caixa e clientes) e os passivos não apresentaram diferença significativa entre valor contábil e valor justo.

Ativos	**Valor contábil**	**Valor justo**
Estoque	35.000	37.000
Aplicações	40.000	42.000
Terrenos	50.000	55.000

Pede-se: contabilize a operação; apresente o balanço patrimonial de Ômega após a fusão.

5) Os acionistas das companhias Alfa e Beta decidiram em negociação que Alfa incorporaria Beta. As companhias Alfa e Beta têm estrutura de propriedade distinta e, por isso, não estão sob controle comum. Com a incorporação, os antigos acionistas de Beta passarão a ser acionistas de Alfa. O valor justo das ações emitidas por Alfa em favor dos antigos acionistas de Beta foi de R$ 60.000. Os balanços patrimoniais na data da incorporação estão apresentados a seguir.

Ativo	**Alfa**	**Beta**	**Débito**	**Crédito**	**Ômega**
Caixa	21.000	14.000			
Clientes	15.000	8.000			
Estoques	30.000	20.000			
Terrenos	50.000	30.000			
Total	**116.000**	**72.000**			

Passivo e PL	**Alfa**	**Beta**			
Fornecedores	17.000	25.000			
Contas a pagar	15.000	7.000			
Capital social	45.000	30.000			
Reserva de lucros	39.000	10.000			
Total	**116.000**	**72.000**			

Os ativos (estoques e terrenos) de Beta estão apresentados a seguir com base no valor contábil e no valor justo. Os outros ativos de Beta (caixa e clientes) e os passivos não apresentaram diferença significativa entre valor contábil e valor justo.

Ativos	**Valor contábil**	**Valor justo**
Estoques	20.000	27.000
Terrenos	30.000	34.000

Pede-se: contabilize a operação; apresente o balanço patrimonial de Alfa após a incorporação.

2.2 DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO DE SOCIEDADES

Neste capítulo abordaremos informações relativas à dissolução, liquidação e extinção de sociedades, definindo cada um dos processos. Adicionalmente, apresentaremos algumas situações que podem promover a dissolução de uma entidade, bem como os procedimentos contábeis aplicáveis.

2.2.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes

A norma que estabelece os procedimentos relacionados ao processo de dissolução, liquidação e extinção é a Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações, Artigos 206 a 219.

Algumas definições importantes estão apresentadas a seguir, conforme Almeida (2013):

Dissolução	é o ato de formalizar o encerramento da existência da pessoa jurídica
Liquidação	é o ato de realizar os ativos, pagar os passivos e destinar o saldo restante, se houver, para reembolso aos sócios
Extinção	é o ato de conclusão do término da existência da pessoa jurídica, por meio da baixa dos respectivos registros, inscrições e matrículas nos órgãos competentes

Fonte: síntese elaborada com base em Almeida (2013)

Neste capítulo serão abordados apenas os aspectos contábeis do tópico.

2.2.2 Processo de dissolução, liquidação e extinção

A sequência dos eventos é: primeiro ocorre a decisão de dissolução da companhia; em seguida a liquidação; por fim, a extinção.

De acordo com a Lei 6.404/76, Art. 206, a dissolução da companhia pode ocorrer:

- Pelo término do prazo de duração
- Nos casos previstos no estatuto
- Por deliberação dos acionistas em assembleia-geral
- Pela extinção da autorização para funcionar
- Por decisão judicial em caso de falência
- Por decisão de autoridade administrativa competente

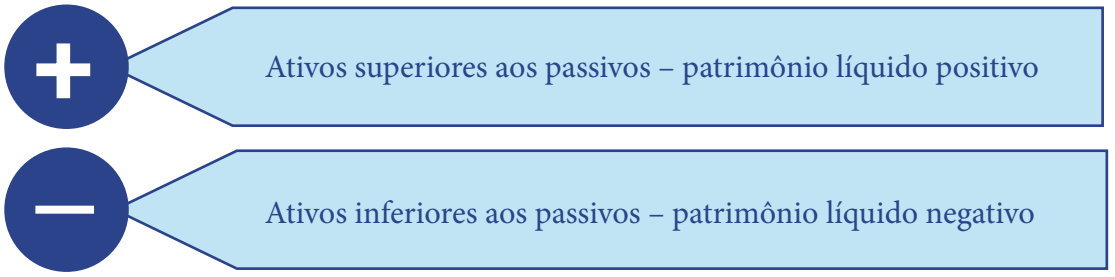
A companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação (Art. 207). A liquidação pode ser executada pelos órgãos da companhia ou judicialmente. Nesse processo, deve ser nomeado um liquidante. Estão entre os deveres do liquidante (Art. 210):

- arquivar e publicar a ata da assembleia-geral, ou certidão de sentença, que tiver deliberado ou decidido a liquidação;
- arrecadar os bens, livros e documentos da companhia;
- fazer levantar de imediato o balanço patrimonial da companhia;
- encerrar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os acionistas;
- confessar a falência da companhia e pedir concordata;
- finda a liquidação, submeter à assembleia-geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais;
- arquivar e publicar a ata da assembleia-geral que houver encerrado a liquidação.

A extinção da companhia se dá pelo encerramento da liquidação ou pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades (Art. 219).

2.2.3 Procedimentos contábeis

Na etapa de dissolução, a companhia poderá apresentar basicamente duas situações em termos de posição financeira:



Fonte: Síntese elaborada pelos autores

Algumas situações diferenciadas podem envolver pagamento aos acionistas com ativos avaliados pelo valor de mercado e acionistas com prioridade no reembolso do capital social.

De acordo com Almeida (2013), os procedimentos contábeis no período de liquidação são os seguintes:

- Elaborar e apresentar o balanço patrimonial inicial;
- Encerrar as contas de resultado até a data da dissolução; o resultado apurado deve ser transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Encerrar as contas de resultado do período de dissolução, destacando o resultado apurado na liquidação da companhia e diferenciando do resultado das atividades normais;
- Elaborar e apresentar o balanço patrimonial e a demonstração de resultado após a realização dos ativos e pagamentos dos passivos;
- Reconhecer o passivo relativo à obrigação de reembolso do capital e do possível lucro acumulado aos acionistas, encerrando as contas de patrimônio líquido;
- Registrar o pagamento dos acionistas.

Com o pagamento dos acionistas, o saldo das contas patrimoniais será igual a zero. Após o período de liquidação, ocorre a extinção da companhia. Nessa etapa é realizada a baixa da companhia em órgãos onde essa tem registro, por exemplo: Receita Federal do Brasil, Secretaria da Fazenda do Estado e/ou do Município, entre outros.

Referência e bibliografia recomendada para estudo

Almeida, Marcelo Cavalcanti. **Contabilidade Avançada:** Textos, Exemplos e Exercícios Resolvidos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Exercícios

1) Considere as informações financeiras da companhia FCC S.A. apresentadas a seguir.

Balanço patrimonial

Ativos	31/12/2016	Passivo e PL	31/12/2016
Caixa	10.000,00	Fornecedores	35.000,00
Clientes	15.000,00	Contas a pagar	40.000,00
Estoques	20.000,00	Capital social	50.000,00
Aplicações financeiras	25.000,00	Lucros (prejuízos) acumulados	- 25.000,00
Terreno	30.000,000		
Total dos ativos	**100.000,00**	**Total dos passivos e PL**	**100.000,00**

[1] Os acionistas da empresa FCC S.A. deliberaram pelo encerramento da sociedade em 02/01/17. O plano de encerramento previa a liquidação dos ativos e passivos ao longo do 1º trimestre de 2017. Na hipótese de existência de ativos líquidos positivos, o pagamento aos sócios seria em 19/04/17;

[2] O capital social da FCC S.A. é formado por 200 ações, sendo que 100 ações são preferenciais (PN) e 100 são ordinárias (ON). Essas ações estão concentradas nas mãos de quatro acionistas. De acordo com o estatuto social da FCC S.A., no caso de dissolução da sociedade, os acionistas detentores de ações PN têm prioridade no reembolso de sua participação no capital social;

[3] As transações financeiras relacionadas à liquidação da FCC S.A. ocorridas no 1º trimestre de 2017 estão apresentadas a seguir.

- Resgate da aplicação financeira em 02/01/17 pelo valor apresentado no balanço de 31/12/16;
- Recebimento do saldo da conta Clientes, tendo concedido um desconto de R$ 2.000;
- Venda à vista de todo o estoque de mercadorias por R$ 17.000;
- Venda à vista do terreno por R$ 39.000;
- Pagamento do saldo da conta Fornecedores, tendo recebido um desconto de R$ 1.000;
- Pagamento do saldo da conta Contas a pagar.

[4] O quadro acionário da FCC S.A. está apresentado a seguir.

	Acionista			
	A	**B**	**C**	**D**
Quantidade de ações	60 ON	40 ON	80 PN	20 PN
Percentual do capital	30%	20%	40%	10%

Pede-se: [a] contabilize o processo de dissolução da FCC S.A.; [b] apresente as demonstrações financeiras da FCC S.A. referentes ao trimestre findo em 31/03/17.

UNIDADE III

3 TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA, CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E INSTRUMENTOS FINANCEIROS

Esta unidade apresentará aspectos relacionados a transações em moeda estrangeira e conversão das demonstrações financeiras. Serão abordados elementos como a base normativa, a exemplo do CPC 02, tratando, basicamente, de três assuntos relativos ao tema: a contabilização de transações e saldos em moeda estrangeira; a conversão de resultados e posição financeira de operações no exterior que são incluídas nas demonstrações contábeis da entidade por meio de consolidação ou pela aplicação do método da equivalência patrimonial; e a conversão de resultados e posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.

As definições consideradas relevantes, como a de moeda funcional e das variações cambiais serão apresentadas, bem como os procedimentos contábeis de transação em moeda estrangeira e para a conversão de demonstrações financeiras, e a diferença entre itens monetários e não monetários. Ainda, serão abordados aspectos relacionados à moeda de apresentação, diferenciando-a da moeda funcional e aos procedimentos que devem ser adotados na conversão de demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional, relativamente aos itens de ativo, passivo, receita, despesa e variações cambiais resultantes.

3.1 TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

3.1.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes

A norma que estabelece os procedimentos para a apresentação de transações em moeda estrangeira na moeda funcional e para a conversão de demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação diferente da funcional é o pronunciamento técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Essa norma foi aprovada por diversos órgãos reguladores, incluindo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Esse ponto da disciplina trata basicamente dos seguintes assuntos [3]:

- a contabilização de transações e saldos em moeda estrangeira;
- a conversão de resultados e posição financeira de operações no exterior que são incluídas nas demonstrações contábeis da entidade, por meio de consolidação ou pela aplicação do método da equivalência patrimonial;
- a conversão de resultados e posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.

> Atenção!
>
> "Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas: por meio de transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira."
>
> CPC 02-R2 (2010, p. 02)

Algumas definições importantes estão apresentadas a seguir [8]:

- Moeda funcional é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.
- Moeda estrangeira é qualquer moeda diferente da moeda funcional da entidade.
- Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

- Taxa de câmbio é a relação de troca entre duas moedas.
- Taxa de fechamento é a taxa de câmbio à vista vigente ao término do período de reporte.
- Taxa de câmbio à vista é a taxa de câmbio normalmente utilizada para liquidação imediata das operações de câmbio.
- Transação em moeda estrangeira é a transação que é fixada ou requer sua liquidação em moeda estrangeira.
- Variação cambial é a diferença resultante da conversão de um número específico de unidades em uma moeda para outra moeda, a diferentes taxas cambiais.
- Itens monetários são unidades de moeda mantidas em caixa e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em um número fixo ou determinado de unidades de moeda. A característica essencial de um item monetário é o direito a receber ou a obrigação de entregar um número fixo ou determinável de unidades de moeda.
- Entidade no exterior é uma entidade que pode ser controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial, sucursal ou agência de uma entidade que reporta informação, por meio da qual são desenvolvidas atividades que estão baseadas ou são conduzidas em um país ou em moeda diferente daquelas da entidade que reporta a informação.

No contexto desse assunto, moeda funcional é uma definição muito importante. O ambiente econômico principal no qual a entidade opera, citado da definição de moeda funcional, é normalmente aquele em que principalmente ela gera e despende caixa [9]. Os seguintes fatores devem ser levados em consideração na determinação da moeda funcional:

- a moeda: (i) que mais influencia os preços de venda de bens e serviços (geralmente é a moeda na qual os preços de venda para seus bens e serviços estão expressos e são liquidados); (ii) do país cujas forças competitivas e regulações mais influenciam na determinação dos preços de venda para seus bens e serviços [9(a)];
- a moeda que mais influencia fatores como mão de obra, matéria-prima e outros custos para o fornecimento de bens ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados) [9(b)].

Sabendo um pouco mais

"Para que a moeda funcional de uma empresa não seja a moeda local, é necessário que praticamente todas as condições acima citadas sejam atendidas, e não apenas uma delas. Isto porque, a moeda funcional não é questão de escolha e, nos casos de dúvida, prevalece a moeda local."

(IUDÍCIBUS et al., 2010)

De acordo com o CPC 02 [10], os seguintes fatores também podem servir como evidências para determinar a moeda funcional da entidade:

- a moeda por meio da qual são originados recursos das atividades de financiamento (exemplo: emissão de títulos de dívida ou ações).
- a moeda por meio da qual os recursos gerados pelas atividades operacionais são usualmente acumulados.

3.1.2 Procedimentos contábeis: transações em moeda estrangeira

Uma transação em moeda estrangeira deve ser reconhecida contabilmente, no momento inicial, pela moeda funcional, mediante a aplicação da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira, na data da transação, sobre o montante em moeda estrangeira [21]. Em outras palavras, quando a entidade participa em uma transação em moeda estrangeira, a contabilização dessa transação deve ser feita na moeda funcional da entidade.

De forma subsequente, ao final de cada período contábil, a entidade deve adotar os seguintes procedimentos aos saldos decorrentes de transações em moeda estrangeira [23]:

- os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio de fechamento;
- os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio vigente na data da transação; e
- os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se as taxas de câmbio vigentes nas datas em que o valor justo tiver sido mensurado.

RELEMBRANDO

Itens monetários	Itens não monetários
é o direito a receber (ou a obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda	é a ausência do direito a receber (ou a obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda

Figura 12 – Definição de itens monetários e não monetários
Fonte: Elaborado com base no CPC 02 (R2)

As variações cambiais advindas da liquidação de itens monetários ou da conversão de itens monetários por taxas, diferentes daquelas pelas quais foram convertidos quando da mensuração inicial ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas na demonstração do resultado no período em que surgirem, gerando uma receita ou despesa de variação cambial [28]. As variações cambiais são classificadas no grupo do resultado financeiro na demonstração do resultado.

Segundo o CPC 02 [29], quando itens monetários são originados de transações em moeda estrangeira e há mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, surge uma variação cambial. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contábil em que foi originada, toda a variação cambial deve ser reconhecida nesse mesmo período. Entretanto, quando a transação é liquidada em período contábil subsequente, a variação cambial reconhecida em cada período, até a data de liquidação, deve ser determinada pela mudança nas taxas de câmbio ocorrida durante cada período.

3.1.3 Procedimentos contábeis: conversão de demonstrações financeiras

Se a moeda de apresentação das demonstrações financeiras difere da moeda funcional da entidade, seus resultados e sua posição financeira devem ser convertidos para a moeda de apresentação. Numa situação em que um grupo econômico é formado por entidades com diferentes moedas funcionais, os resultados e a posição financeira de cada entidade devem ser expressos em uma moeda comum a todas elas, para que o resultado de equivalência patrimonial seja aplicado e as demonstrações financeiras consolidadas sejam apresentadas [38].

A entidade deve adotar os seguintes procedimentos na conversão de demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional [39]:

- ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (incluindo os balanços comparativos) devem ser convertidos, utilizando-se a taxa de câmbio de fechamento na data do respectivo balanço;
- receitas e despesas para cada demonstração do resultado abrangente ou demonstração do resultado apresentada (incluindo as demonstrações comparativas) devem ser convertidas pelas taxas de câmbio vigentes nas datas de ocorrência das transações, comumente denominada de taxa histórica; e
- todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes, em uma conta específica no patrimônio líquido. Essas variações cambiais decorrem de [41]:
    - conversão de receitas e despesas pelas taxas de câmbio vigentes nas datas de ocorrência das transações e conversão de ativos e passivos pela taxa de câmbio de fechamento;
    - conversão dos saldos de abertura do patrimônio líquido pela taxa de câmbio de fechamento atual, que difere da taxa de câmbio de fechamento anterior.

DICA!

Na conversão de itens de receita e despesa pode ser utilizada a taxa média para o período, desde que as taxas de câmbio não tenham variado de maneira significativa [40].

No momento da baixa total ou parcial de uma entidade no exterior, o montante acumulado de variações cambiais, reconhecido em outros resultados abrangentes e registrado em conta específica do patrimônio líquido, deve ser transferido do patrimônio líquido para a demonstração do resultado quando o ganho ou a perda na baixa for reconhecido [48]. Essa baixa vai gerar um ajuste de reclassificação na demonstração do resultado abrangente.

Referências

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010.

Bibliografia recomendada para estudo

Gelbcke, Ernesto R.; Santos, Ariovaldo dos; Iudícibus, Sérgio de; Martins, Eliseu. ®® 3. ed. Atlas, 2018.

Exercícios

1) Considere as seguintes informações financeiras da UFBA S.A.

Balanço patrimonial

Ativos	31/12/2017	28/02/2018	**Passivos & PL**	31/12/2017	28/02/2018
Caixa	15.000,00		Contas a pagar	20.000,00	
Contas a receber	20.000,00		Empréstimos	-	
Estoque	30.000,00		Capital social	40.000,00	
Máquinas	-		Reservas de lucro	5.000,00	
Total	**65.000,00**		**Total**	**65.000,00**	

[1] Compra (importação) de estoques a prazo no valor de US$ 10.000 em 04/01/18, com vencimento em 31/03/18;

[2] Compra (importação) de máquinas a prazo no valor de US$ 20.000 em 01/02/18, com vencimento em 30/06/18;

[3] Contratação de empréstimo no exterior no valor de US$ 30.000 em 01/02/18, com taxa de juros de 1% ao mês e vencimento em 30/09/18;

[4] Venda (exportação) de estoques à vista no valor de US$ 5.000 em 15/02/18; o custo das mercadorias vendidas foi R$ 10.000.

Informações adicionais:

[a] considere que a moeda funcional da UFBA S.A. é o Real (R$);

[b] não havia saldo de ativos/passivos em moeda estrangeira em 31/12/17;

[c] taxa de depreciação das máquinas: 12% ao ano; [d] Cotação do Dólar (US$):

Data	**04/01/2018**	**01/02/2018**	**15/02/2018**	**28/02/2018**	**Média Fev/2018**	**Média 2º bi/2018**
Dólar (US$)	3,10	3,15	3,20	3,25	3,19	3,17

Pede-se: [a] contabilize os eventos e transações relacionados à UFBA S.A.;

[b] apresente as demonstrações financeiras referentes ao bimestre findo em 28/02/18 da UFBA S.A.

2) Considere as seguintes informações a seguir da Cia. Fuba:

Balanços patrimoniais

Ativo	**02/01/10 (R$)**	**Taxa**	**02/01/10 (US$)**	**31/12/10 (R$)**	**Taxa**	**31/12/10 (US$)**	**31/12/11 (R$)**	**Taxa**	**31/12/11 (US$)**
Caixa	204.000			19.800			45.600		
Clientes				67.200			82.800		
Aplicações financeiras				33.600			80.400		
Estoques				64.200			91.440		
Terrenos				204.000			204.000		
Máquinas				198.000			216.000		
(-) Dep. acumulada				- 106.800			- 132.000		
Total	**204.000**			**480.000**			**588.240**		

Passivo e PL				**2010 (R$)**	**Taxa**	**2010 (US$)**	**2011 (R$)**	**Taxa**	**2011 (US$)**
IR a pagar				43.200			36.000		
Fornecedores				110.160			60.000		
Capital social	204.000			204.000			252.000		
Reservas de lucros				122.640			240.240		
Total	**204.000**			**480.000**			**588.240**		

DRE	2010 (R$)	Taxa	2010 (US$)	2011 (R$)	Taxa	2011 (US$)
Receita líquida	250.000			660.000		
CMV	- 120.000			- 420.000		
Lucro bruto	**130.000**			**240.000**		
Despesas gerais	- 20.000			- 84.000		
Despesa de depreciação	-			- 25.200		
Receitas financeiras	38.400			10.800		
Lucro antes do IR	**148.400**			**141.600**		
Despesa de IR	- 15.000			- 24.000		
Lucro líquido	**133.400**			**117.600**		

Cotação do dólar	R$
02/01/2010	2,00
10/02/2010	2,20
31/12/2010	2,40
Média 2010	2,30
15/10/2011	2,50
20/11/2011	2,70
31/12/2011	2,90
Média 2011	2,65

Receita	Despesas gerais
264.000	- 25.200
198.000	- 33.600
198.000	- 25.200

Informações adicionais: capital formado em 02/01/10: R$ 204.000; aumento de capital em 20/11/11; considere para fins práticos que não houve variação significativa na taxa de câmbio em 2010; a taxa de câmbio média não é adequada para converter a receita líquida e as despesas gerais de 2011 indicadas na tabela acima.

Pede-se: converta as demonstrações financeiras para dólares e demonstre o cálculo da variação da conta "Ajustes acumulados de conversão".

3) A companhia ABC Inc. é uma holding (empresa de participação) com sede nos Estados Unidos e tem como moeda funcional o Dólar americano. Conforme visto na questão anterior, a Cia. Fuba é uma empresa que atua no Brasil e que tem o Real brasileiro como moeda funcional, sendo uma subsidiária integral da ABC Inc. A única fonte de resultados da holding ABC Inc. são os lucros de sua subsidiária que opera no Brasil.

A ABC Inc. foi criada em meados de 2009 e o capital integralizado foi de US$ 200.000 em caixa, sendo que em 02/01/2010 US$ 102.000 foi alocado na subsidiária no Brasil.

As despesas administrativas da ABC Inc. pagas no respectivo exercício foram as seguintes:

2009	2010	2011
US$ 4.500	US$ 6.000	US$ 7.500

Houve um aumento de capital na subsidiária que opera no Brasil em 20/11/11. A integralização foi feita exclusivamente pela controladora ABC Inc.

Pede-se: contabilize os eventos e apresente as demonstrações financeiras individuais e consolidadas da ABC Inc.

3.2 INSTRUMENTOS FINANCEIROS

Esta unidade abordará pontos relativos aos instrumentos financeiros, apresentando a base normativa, algumas definições importantes à compreensão do conteúdo e os procedimentos contábeis de reconhecimento, classificação e mensuração de instrumentos financeiros.

A classificação dos ativos financeiros nas categorias 1, 2 ou 3 também serão abordadas, com explicações acerca das formas de mensuração.

3.2.1 Contexto, base normativa do tópico e definições importantes

A norma que estabelece os procedimentos para o reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros é o pronunciamento técnico CPC 48 – Instrumentos Financeiros. Essa norma foi aprovada por diversos órgãos reguladores, incluindo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Outras normas relacionadas à contabilização de instrumentos financeiros também fornecem conceitos e procedimentos importantes sobre esse assunto, sendo: CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação, CPC 46 – Mensuração do Valor Justo e CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários.

Algumas definições importantes estão apresentadas a seguir de forma adaptada, tendo por base o Apêndice A do CPC 48, o item 11 do CPC 39 e outras normas pontuais citadas:

- 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.
- Ativo financeiro é qualquer ativo que seja:
    - caixa;
    - instrumento patrimonial de outra entidade;
    - direito contratual: (i) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou (ii) de troca de ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade.
- Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

  - uma obrigação contratual de: (i) entregar caixa ou outro ativo financeiro a uma entidade; ou (ii) trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade.

- Instrumento patrimonial é qualquer contrato que evidencie uma participação nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos.

- Instrumento financeiro derivativo é instrumento financeiro ou outro contrato dentro do alcance do CPC 48 com todas as três seguintes características:

  - seu valor é modificado em resposta à alteração em determinada taxa de juros, preço de instrumento financeiro, preço de commodity, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, classificação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável;

  - não exige nenhum investimento líquido inicial;

  - seja liquidado em data futura.

- Mantido para negociação é ativo financeiro ou passivo financeiro que:

  - é adquirido ou incorrido principalmente para ser vendido ou recomprado no curto prazo;

  - no reconhecimento inicial, faz parte da carteira de instrumentos financeiros identificados que sejam administrados em conjunto e para os quais há evidência de um padrão real recente de obtenção de lucros no curto prazo; ou

  - é derivativo.

- Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração [CPC 46, item 9].

- Custo amortizado é o valor pelo qual o ativo financeiro ou passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos a amortização do principal, mais ou menos a amortização acumulada, utilizando-se o método de juros efetivos, de qualquer diferença entre esse valor inicial e o valor no vencimento.

- Método de juros efetivos é o método utilizado no cálculo do custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro e na alocação e reconhecimento da receita de juros ou despesa de juros no resultado, ao longo do período pertinente.

- Taxa de juros efetiva é a taxa que desconta exatamente os recebimentos ou pagamentos à vista futuros estimados ao longo da vida esperada do ativo

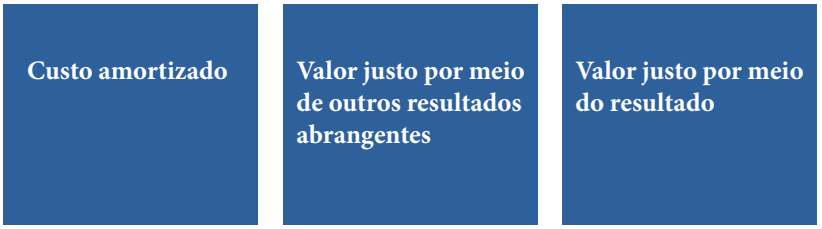
financeiro ou passivo financeiro em relação ao valor contábil bruto de ativo financeiro ou ao custo amortizado de passivo financeiro. Ao calcular a taxa de juros efetiva, a entidade deve estimar os fluxos de caixa esperados, levando em consideração todos os termos contratuais do instrumento financeiro.

- Taxa interna de retorno (TIR) é a taxa de juros efetiva que iguala o valor presente dos fluxos de entrada de recursos ao valor presente dos fluxos de saída de recursos [CPC 08, item 3].
- Encargos financeiros são a soma das despesas financeiras, dos custos de transação, prêmios, descontos, ágios, deságios e assemelhados, a qual representa a diferença entre os valores recebidos e os valores pagos (ou a pagar) a terceiros.
- Despesas financeiras são os custos ou as despesas que representam o ônus pago ou a pagar como remuneração direta do recurso tomado emprestado do financiador derivado dos fatores tempo, risco, inflação, câmbio, índice específico de variação de preços e assemelhados.
- Custos de transação são os custos incorridos e diretamente atribuíveis às atividades de captação de recursos por meio da contratação de empréstimos ou financiamentos ou pela emissão de títulos de dívida [CPC 08, item 3]. Destaco que a definição original da norma é mais ampla e completa.

3.2.2 Procedimentos contábeis: reconhecimento, classificação e mensuração de instrumentos financeiros

A entidade deve reconhecer um instrumento financeiro em seu balanço patrimonial quando a entidade se tornar parte das disposições contratuais do instrumento. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve classificar o instrumento financeiro e mensurá-lo [3.1.1]. A entidade deve desreconhecer o ativo financeiro quando: (a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo financeiro expirarem; ou (b) transferir o ativo financeiro e a transferência se qualificar para desreconhecimento [3.2.3]. A entidade deve desreconhecer o passivo financeiro de seu balanço patrimonial quando ele for extinto, ou seja, quando a obrigação especificada no contrato for liquidada, cancelada ou expirar [3.3.1].

A entidade deve classificar ativos financeiros como subsequentemente mensurados ao:



Fonte: Síntese elaborada pelos autores

A classificação deve ter por base tanto o modelo de negócios da entidade para a gestão dos ativos financeiros, quanto as características de fluxo de caixa contratual do ativo financeiro [4.1.1]. Sendo assim, os ativos financeiros serão classificados em uma das três categorias indicadas:

Categoria 1: o ativo financeiro deve ser mensurado ao custo amortizado se ambas as seguintes condições forem atendidas [4.1.2]:

- o ativo financeiro for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja manter ativos financeiros com o fim de receber fluxos de caixa contratuais; e
- os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam, exclusivamente, pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

Categoria 2: o ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes se ambas as seguintes condições forem atendidas [4.1.2A]:

- o ativo financeiro for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja atingido tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais quanto pela venda de ativos financeiros; e
- os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

No contexto das categorias 1 e 2 [4.1.3]:

Principal	é o valor justo do ativo financeiro no reconhecimento inicial
Juros	são a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao valor do principal em aberto durante período de tempo específico e por outros riscos e custos básicos de empréstimo, bem como a margem de lucro

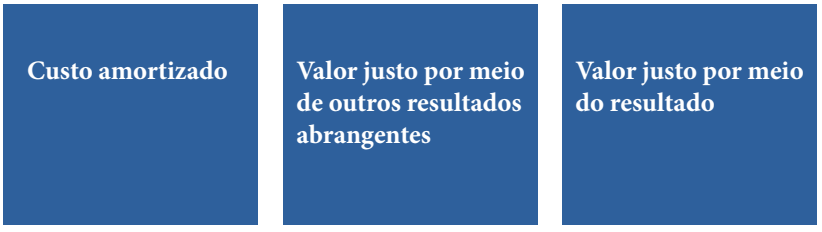
Fonte: síntese elaborada com base no CPC 48

Categoria 3: o ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio do resultado, a menos que seja mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes [4.1.4]. Em outras palavras, a categoria 3 é, a princípio, uma categoria residual. No entanto, a entidade pode designar no reconhecimento inicial de modo irrevogável o ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado [4.1.5].

De maneira geral, a entidade deve classificar todos os passivos financeiros como mensurados subsequentemente ao custo amortizado [4.2.1]. Há exceções a esse procedimento destacadas no item 4.2.1 do CPC 48. No entanto, nessa disciplina, abordaremos apenas os casos de passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.

A entidade deve mensurar, no reconhecimento inicial, o ativo financeiro ou o passivo financeiro ao seu valor justo, mais ou menos, no caso de ativo financeiro ou passivo financeiro que não seja ao valor justo por meio do resultado, os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do ativo financeiro ou passivo financeiro [5.1.1].

A entidade deve mensurar, de forma subsequente, o ativo financeiro pelo [5.2.1]:



Fonte: Síntese elaborada pelos autores

A entidade deve mensurar de forma subsequente o passivo financeiro pelo custo amortizado [5.3.1]. Mas há exceções, conforme já citado.

Basicamente, há duas bases de mensuração para os instrumentos financeiros: custo amortizado e valor justo. O pronunciamento técnico CPC 46 estabelece os procedimentos para a mensuração do valor justo. O pronunciamento CPC 08 e os itens B5.4.1 a itens B5.4.7 estabelecem os procedimentos para a mensuração do custo amortizado.

A Lei 6.404/76 também estabelece critérios de avaliação de instrumentos financeiros. De acordo com o Artigo 183, Inciso I, as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo serão avaliados:

- a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
- b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.

Um ponto importante da mensuração dos ativos financeiros é o reconhecimento de perda de crédito esperada. A abordagem geral é que a entidade deve reconhecer uma provisão para perdas de crédito esperadas em ativo financeiro mensurado ao custo amortizado ou mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes [5.5.1]. Vale destacar que a abordagem atual para o reconhecimento de perdas é baseada na expectativa de perdas ou, em outras palavras, nas perdas esperadas, e não apenas nas perdas incorridas.

A entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas de instrumento financeiro de modo que reflita [5.5.17]:

- o valor imparcial e ponderado pela probabilidade que seja determinado ao avaliar um intervalo de resultados possíveis;
- o valor do dinheiro no tempo; e
- informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, na data do balanço sobre eventos passados, condições atuais e previsões de condições econômicas futuras.

Referências

Brasil. Lei 6.404, de 15 de dezembro 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 48 – Instrumentos Financeiros.

Bibliografia recomendada para estudo

Galdi, Fernando C.; Barreto, Eric; Flores, Eduardo. Contabilidade de instrumentos financeiros. Atlas, 2018.

Gelbcke, Ernesto R.; Santos, Ariovaldo dos; Iudícibus, Sérgio de; Martins, Eliseu. Manual de contabilidade societária. 3. ed. Atlas, 2018.

Exercícios

1) Em 01/01/16, a Companhia X captou recursos no valor de R$ 2.000.000 incorrendo em despesas com intermediários financeiros de R$ 10.000 e gastos com consultores no total de R$ 120.000. A taxa de juros anual é de 10%, sendo que a empresa liquidará a obrigação com um único pagamento ao final de dois anos.

Pede-se: contabilize o empréstimo captado ao longo do período do contrato.

2) Uma determinada companhia tomou um empréstimo de R$ 79.854 em 31/12/15 para pagamento em 5 parcelas mensais consecutivas de R$ 20.000 cada, vencendo a primeira em 31/01/16. A taxa efetiva da operação foi de 8% ao mês.

Pede-se: contabilize o empréstimo desde a contratação até o pagamento.

3) A empresa FCC Ltda. tomou um empréstimo bancário em 31/01/17 no valor de R$ 100.000 com vencimento em 30/04/17, com pagamento em parcela única. No momento do fechamento do contrato de empréstimo houve o pagamento de uma taxa de abertura de crédito no valor de R$ 7.000. A taxa de juros do empréstimo especificada no contrato é de 5% ao mês. O contrato especifica também que a taxa de juros efetiva da operação é 7,57% ao mês.

Pede-se: contabilize o empréstimo desde a contratação até o pagamento.

4) Uma companhia adquiriu um título privado (debêntures) em 31/12/15 com resgate em 31/12/19. O valor de emissão do título foi de R$ 8.000 com uma taxa de remuneração anual de 5%. O título tem cotação regular e elevada liquidez no mercado de crédito. No momento do reconhecimento inicial, o diretor financeiro da companhia adquirente definiu que vai segurar o título até o momento do resgate. A cotação de mercado do título ao longo de seu ciclo de vida está apresentada a seguir.

31/12/15	31/12/16	31/12/17	31/12/18	31/12/19
R$ 8.000	R$ 8.800	R$ 9.100	R$ 9.400	R$ 9.724

Pede-se: contabilize os títulos da aquisição até o momento do resgate.

5) A empresa FCC Ltda. adquiriu 20 títulos públicos em 31/12/13 com vencimento (resgate) em 31/12/16. O valor de emissão do título foi de R$ 5.000, com uma taxa de juros anual de 5%. O valor principal e os juros serão recebidos apenas no resgate. Os títulos têm cotação regular e elevada liquidez no mercado e foram adquiridos com a finalidade de negociação no curto prazo. A cotação de mercado dos títulos ao longo de seu ciclo de vida está apresentada a seguir.

31/12/13	31/12/14	31/12/15	31/12/16
R$ 5.000	R$ 5.400	R$ 5.600	R$ 5.788

Pede-se: contabilize os títulos ao longo de seu ciclo de vida.

ANEXO A - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades.
2. O Pronunciamento não trata dos requisitos contábeis para combinação de negócios e seus efeitos sobre a consolidação, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante de combinação de negócios (ver Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios).

Principais características

3. 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.
4. O investidor deve considerar todos os fatos e as circunstâncias ao avaliar se controla a investida. O investidor deve reavaliar se controla a investida, caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos de controle relacionados no item 7 do Pronunciamento.
5. Dois ou mais investidores controlam coletivamente a investida quando devem agir em conjunto para dirigir as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhum investidor pode dirigir as atividades sem a cooperação dos demais, nenhum investidor individualmente controla a investida. Cada investidor deve contabilizar sua participação na investida de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC relevantes, como, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 19 – Negócios em Conjunto, CPC 18

– Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto ou CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. Assim, o investidor com direitos de tomada de decisões deve determinar se é principal ou agente. O investidor que é agente de acordo com os itens B58 a B72 do Pronunciamento não controla a investida quando exerce direitos de tomada de decisões a ele delegados.

Requisitos contábeis

10. A controladora deve elaborar demonstrações consolidadas utilizando políticas contábeis uniformes para transações similares e outros eventos em circunstâncias similares.
11. A controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.
12. Mudanças na participação societária detida por controladores de controladora na controlada que não resultam na perda de controle da controlada pela controladora constituem transações patrimoniais (ou seja, transações com os sócios, tais quais operações de aquisição de suas próprias ações para manutenção em tesouraria).
13. Se a controladora perder o controle da controlada, a controladora deve:
    a. desreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada do balanço patrimonial consolidado;

b. reconhecer o investimento remanescente na ex-controlada, se houver, ao seu valor justo na data em que o controle foi perdido e, subsequentemente, contabiliza esse investimento e quaisquer montantes a pagar ou a receber da ex-controlada, de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações relevantes do CPC. Esse valor justo deve ser considerado como o valor justo no reconhecimento inicial de ativo financeiro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 ou, quando apropriado, como custo no reconhecimento inicial de investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto;

c. reconhecer o ganho ou a perda associado à perda do controle atribuível à ex-controladora.

14. O grupo econômico de sociedades (controladora e controladas) deve utilizar práticas contábeis uniformes para registrar e apresentar transações e outros eventos em circunstâncias similares. Se houver diferenças de práticas contábeis, cabe à controladora refazer, para fins de consolidação, as demonstrações da(s) controlada(s) antes da consolidação.

15. As receitas e as despesas da controlada são incluídas nas demonstrações consolidadas a partir da data de aquisição e até a data em que a controladora perde o controle sobre essa controlada.

16. O efeito e os saldos das transações entre as entidades do grupo devem ser eliminados, tanto nos ativos e nos passivos quanto nas receitas e nas despesas. Os resultados derivados de operações com ativos que ainda estejam com uma entidade do grupo econômico precisam ser totalmente eliminados.

17. A defasagem máxima entre as datas de encerramento das demonstrações da controlada e da controladora não deve ser superior a dois meses, devendo ser considerados os efeitos de transações relevantes nesse período.

18. A entidade deve divulgar informações acerca da natureza da relação entre a controladora e suas controladas, bem como outras exigidas pelo Pronunciamento.

19. A Interpretação Técnica CPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial traz mais detalhes sobre investimentos em coligadas, em controladas e também em entidades controladas em conjunto (joint ventures), bem como sobre demonstrações separadas e demonstrações consolidadas.

ANEXO B - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

Objetivo do Pronunciamento

1. O objetivo do Pronunciamento é melhorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que uma entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de uma combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências de como o adquirente:
    a. reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e alguma participação de não controladores na adquirida;
    b. reconhece e mensura o ágio por rentabilidade futura (goodwill) da combinação de negócio ou um ganho proveniente de uma compra vantajosa;e
    c. determina as informações a serem divulgadas para capacitar os usuários das demonstrações contábeis na avaliação da natureza e dos efeitos econômicos e financeiros da combinação de negócios.

Principais Características do Pronunciamento

2. O princípio geral do Pronunciamento 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.
3. 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"). Uma das partes da combinação

de negócios sempre precisa ser identificada como a adquirente, a qual é a entidade que obtém o controle de outros negócios (a adquirida), mesmo no caso de genuínas fusões. A formação de empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e a aquisição de um ativo ou um grupo de ativos que não constituam um negócio não são combinações de negócio e, portanto, estão fora do alcance do Pronunciamento.

4. O Pronunciamento 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. As classificações e as designações feitas no reconhecimento desses itens devem ser feitas de acordo com os termos contratuais, as condições econômicas, as políticas contábeis do adquirente e outros fatores existentes à data de aquisição. O Pronunciamento se aplica inclusive aos casos em que a aquisição de um controle se dá mesmo sem aquisição de ações, como no caso de a adquirida adquirir de sócios suas próprias ações e com isso um sócio que não era transformar-se em controlador.
    a. Todos os ativos identificáveis e os passivos assumidos são mensurados pelos respectivos valores justos na data da aquisição, mesmo quando não estejam reconhecidos no balanço da adquirida (como pode ocorrer com ativos intangíveis e até mesmo com passivos contingentes – afinal eles normalmente entram e influenciam no valor da negociação e não devem ficar computados no valor do goodwill). A participação dos não controladores na adquirida, se houver, é mensurada ou pelo respectivo valor justo dessa participação (valor justo das ações em poder dos não controladores) ou pela parte que couber aos não controladores no valor dos ativos líquidos da adquirida mensurados contabilmente.
5. O Pronunciamento prevê limitadas exceções aos princípios de reconhecimento e mensuração:
    a. arrendamentos e contratos de seguro devem ser classificados com base nas condições contratuais e em outros fatores do início do contrato (ou de quando as cláusulas do contrato foram alteradas) em vez de com base nos fatores e nas condições existentes na data da aquisição;
    b. serão reconhecidos somente os passivos contingentes assumidos na combinação que se constituírem em obrigações presentes e que puderem ser mensurados com confiabilidade;
    c. exige-se que alguns ativos e passivos sejam reconhecidos ou mensurados de acordo com outros Pronunciamentos em vez de pelos seus respectivos

valores justos. Os ativos e passivos afetados por essa exigência são aqueles dentro do alcance dos seguintes Pronunciamentos Técnicos: CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, CPC 33 – Benefícios a Empregados, CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações e CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

d. existem exigências específicas para a mensuração de um direito readquirido (vendido anteriormente pela adquirente à adquirida e agora retornado à primeira por força da combinação de negócios);

e. os ativos de indenização (valores a receber por força de alguma incerteza ou contingência a ser resolvida no futuro) são reconhecidos e mensurados em bases consistentes com o item objeto da indenização, independentemente de não serem mensurados ao valor justo. Podem também existir passivos de indenização.

6. Uma vez reconhecidos e mensurados os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e a participação dos não controladores, o Pronunciamento exige que o adquirente identifique eventual diferença entre:

   a. a soma do valor justo dos seguintes itens: (i) contraprestação transferida total; (ii) participação dos não controladores na adquirida, se houver; (iii) participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da data da combinação, se houver (no caso de uma combinação alcançada em fases); e

   b. o valor dos ativos líquidos identificáveis da adquirida medido conforme os itens anteriormente mencionados.

   c. A diferença positiva será reconhecida como ágio por rentabilidade futura (goodwill). Caso a diferença seja negativa, o adquirente deve, caso confirmados os valores e os cálculos, reconhecê-la como um ganho proveniente de uma compra vantajosa no resultado do período.

7. A contraprestação transferida (em troca do controle da adquirida) em uma combinação de negócios (incluindo qualquer acréscimo ou redução por indenização contingente) deve ser mensurada ao valor justo.

8. Ajustes provisórios podem ser necessários durante certo tempo posterior à data da combinação de negócios, o que constitui um período de mensuração até quando se resolvam as situações de incerteza. Até que se complete esse período, os ajustes provisórios afetam os ativos, os passivos, o valor da contraprestação, o goodwill ou o ganho pela compra vantajosa, mas esse período não pode ultrapassar doze meses; a partir daí os ajustes são registrados contra o resultado.

9. Após a combinação ter sido completada, o adquirente normalmente mensura e contabiliza os ativos adquiridos e os passivos assumidos em uma combinação de negócios de acordo com outras normas e Pronunciamentos aplicáveis. Contudo, o Pronunciamento contém exigências específicas para direitos readquiridos, passivos contingentes, contraprestação contingente e ativos de indenização.
10. Os custos com a operação de aquisição são tratados diretamente como despesa do exercício e não se acrescentam ao custo dos ativos líquidos adquiridos.
11. Em aquisição feita em estágios (ou etapas), o adquirente reavalia sua participação anterior na adquirida pelo valor justo na data da aquisição e reconhece no resultado do período o ganho ou a perda resultante, se houver, como no caso de valores contabilizados pelo adquirente em outros resultados abrangentes.
12. O Pronunciamento exige que o adquirente divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros e econômicos das combinações de negócios que ocorreram durante o período de reporte ou após a data de encerramento do período, mas antes de aprovada a publicação das demonstrações contábeis. Após a combinação de negócios, o adquirente deve divulgar qualquer ajuste reconhecido no período de reporte corrente e que estiver relacionado às combinações de negócios que ocorreram no período corrente ou em períodos anteriores.

ANEXO C - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

Objetivo e alcance

1. O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis é como registrar transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade no Brasil, registrar as variações cambiais dos ativos e passivos em moeda estrangeira e como converter as demonstrações contábeis de uma entidade de uma moeda para outra.
2. Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas. Ela pode ter transações em moedas estrangeiras ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, uma entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. O objetivo do Pronunciamento Técnico é orientar acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade e como converter demonstrações contábeis para uma moeda de apresentação.
3. Os principais pontos envolvem quais taxa(s) de câmbio deve(m) ser usada(s) e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.
4. O Pronunciamento não cuida dos ajustes necessários para que as demonstrações contábeis tenham que se adaptar às normas e aos padrões contábeis de outro país para a aplicação da equivalência patrimonial, da consolidação ou da consolidação proporcional, partindo do princípio de que, antes da conversão, tais ajustes tenham já sido implementados. Essas conversões são normalmente necessárias para que a investidora registre, via equivalência patrimonial, seu investimento em outra empresa no exterior e os resultados dele derivados,

bem como para que possa proceder à consolidação, plena ou proporcional, das demonstrações de controlada no exterior.

Resumo da abordagem requerida pelo Pronunciamento

5. Na preparação das demonstrações contábeis, cada entidade seja ela uma entidade única, uma entidade com operações no exterior (como uma controladora) ou uma entidade no exterior (como uma controlada ou filial) deve determinar sua moeda funcional com base nos itens 9 a 14 do Pronunciamento. A entidade deve converter os itens expressos em moeda estrangeira para sua moeda funcional e deve reportar os efeitos de tal conversão em consonância com os itens 20 a 37 e 50.
6. Muitas entidades que reportam a informação são compostas por um número de entidades individuais (ex. um grupo econômico é formado pela controladora e uma ou mais controladas). Variados tipos de entidades, sejam elas membros de um grupo econômico ou não, podem ter investimentos em coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto. Elas podem ter também filiais, agências, sucursais ou dependências. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que reporta a informação sejam convertidos para a moeda segundo a qual essa entidade que reporta a informação apresenta suas demonstrações contábeis. O Pronunciamento permite que a moeda de apresentação de uma entidade que reporta a informação seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual incluída na entidade que reporta a informação, cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação, devem ser convertidos em consonância com os itens 38 a 50.
7. O Pronunciamento também permite que uma entidade, na preparação de suas demonstrações contábeis individuais, ou uma entidade na preparação de suas demonstrações contábeis separadas, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC 35 – Demonstrações Separadas, apresente essas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Caso a moeda de apresentação da entidade que reporta a informação difira da sua moeda funcional, seus resultados e posição financeira devem ser também convertidos para essa moeda de apresentação, de acordo com os itens 38 a 50.

Entidade no exterior

8. O Pronunciamento determina que prevaleça a essência dos fatos, e não a forma jurídica, quando da caracterização de uma Entidade no exterior como filial, sucursal ou agência, coligada ou controlada. Assim, a conceituação de Entidade no exterior é relevante para a aplicação do Pronunciamento, incluindo a determinação da Moeda funcional da Entidade que reporta e da Entidade no exterior.
9. Entidade no exterior é conceituada no Pronunciamento como "uma entidade que pode ser uma controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial, sucursal ou agência de uma entidade que reporta informação, por meio da qual são desenvolvidas atividades que estão baseadas ou são conduzidas em um país ou em uma moeda diferente daquelas da entidade que reporta a informação" e Moeda funcional é conceituada como "a moeda do ambiente econômico primário no qual a entidade opera".

Moeda funcional e investimento líquido

10. É preciso definir qual a moeda funcional da investidora e qual a de cada investida, antes de se proceder a conversão. Os princípios básicos definidos são a consideração do ambiente econômico onde se insere a empresa, a existência de claras condições que evidenciem que a moeda funcional não é a moeda corrente do país onde está essa empresa e a da consistência, ao longo do tempo, na utilização dessa moeda. Regras são dadas neste Pronunciamento quanto aos casos raros de mudança de moeda funcional.
11. No caso de moeda funcional em economia hiperinflacionária é necessária a aplicação da correção monetária integral antes de qualquer conversão para outra moeda.
12. Os valores a receber e a pagar que se caracterizem como complemento de investimento ou de desinvestimento devem ser considerados como parte do investimento líquido.

Impairment

13. Atenção especial será dada ao tratamento da perda por desvalorização em investimento societário em entidade no exterior, já que o processo de conversão pode levar à necessidade de registro de impairment conforme o CPC 01 – Redução no Valor Recuperável de Ativos em função de uma disparidade cambial.

Variações cambiais de ativos e passivos monetários em moeda estrangeira

14. O tratamento contábil das variações cambiais de ativos e passivos na forma de itens monetários em moeda estrangeira estipulados neste Pronunciamento são basicamente os que já vinham sendo praticados no Brasil antes da aprovação do CPC 02. Esses valores devem estar atualizados no balanço patrimonial com as variações cambiais reconhecidas pelo Regime de Competência na Demonstração do Resultado.

Variações cambiais de investimento no exterior e de suas contas de hedge

15. As variações cambiais de investimentos no exterior tratados como Entidade no Exterior deverão ser registradas no patrimônio líquido da empresa investidora, de forma que esses ganhos ou perdas decorrentes da variação cambial não sejam reconhecidos no resultado até que se tenha a baixa total ou parcial do investimento, normalmente via venda ou liquidação da investida.
16. As variações cambiais de investimentos no exterior que sejam extensões da investidora estarão incorporadas às demonstrações contábeis da própria investidora, diretamente em seu resultado.
17. As variações cambiais de empréstimos tomados pela investidora na mesma moeda que o investimento, e destinados formalmente a financiá-los, serão também tratados como parte dessa conta especial de equivalência patrimonial no patrimônio líquido da investidora.

Conversão das demonstrações contábeis

18. As contas de ativo e passivo da sociedade investida serão convertidas pela taxa cambial da data do balanço de fim de período, mantendo-se as contas do patrimônio líquido inicial pelos mesmos valores convertidos no balanço do final do período anterior; as mutações do patrimônio líquido que não o resultado serão convertidas pelas taxas das datas dessas mutações.
19. As contas da demonstração do resultado poderão ser convertidas pela taxa cambial média do período, mas no caso de receitas ou despesas não homogeneamente distribuídas ou no de câmbio com oscilações significativas terá que a conversão ser com base na data da competência de tais receitas e despesas.
20. As diferenças cambiais entre as receitas e despesas convertidas de acordo com o item anterior e os valores obtidos pela sua conversão pela taxa de fechamento do período, bem como as variações entre os valores originais convertidos do patrimônio líquido inicial e seus valores convertidos pela taxa de final de período serão reconhecidas diretamente no patrimônio líquido. As mutações patrimoniais que não o resultado gerarão ganhos ou perdas cambiais entre a data de sua ocorrência e o final do período, se aumentos (como o aumento de capital), e entre a data de fechamento do período anterior e a data de sua ocorrência, se diminuições (como distribuição de dividendos). No caso de presença de sócios minoritários na investida, sua parte proporcional nesses ganhos ou perdas será a eles alocada.
21. No caso de demonstrações em moeda funcional de país com economia hiperinflacionária, primeiramente aplicam-se as técnicas da correção integral para depois se efetuar a conversão. Esta será feita com a aplicação da taxa de encerramento do período a todos os componentes do balanço e do resultado.

Registros na investidora

22. O resultado de equivalência patrimonial da investidora será desdobrado em duas parcelas: uma registrada no resultado, representando o efetivo resultado da investida devidamente convertido, e outra registrada no patrimônio líquido da investidora para alocação ao seu resultado no futuro, correspondente às variações cambiais tratadas em conta especial no patrimônio líquido das demonstrações convertidas da investida.

Realização dos ganhos e perdas cambiais acumulados no patrimônio líquido

23. As variações cambiais de um investimento líquido no exterior, juntamente com as de contas que lhe sirvam de hedge, serão reconhecidas no resultado convertido da investida e no da controladora quando da baixa, parcial ou total, do investimento, por alienação, liquidação etc.

Divulgação

24. Deverão ser divulgadas a movimentação da conta especial de patrimônio líquido, a data desde quando esse procedimento está sendo utilizado, a moeda funcional e sua eventual mudança.

ANOTAÇÕES

ANOTAÇÕES

ANOTAÇÕES

ANOTAÇÕES

Universidade Federal da Bahia

Contabilidade Avançada

O objetivo deste módulo é servir de guia para o estudo dos tópicos da disciplina Contabilidade Avançada.
Ele sistematiza as bases normativas do conteúdo programático da disciplina. Essa sistematização basicamente compila e organiza os pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a legislação societária aplicáveis à disciplina em questão. Sendo assim, este módulo servirá de material de leitura, consulta e guia de estudo da disciplina Contabilidade Avançada. Além da base normativa dos tópicos, o módulo inclui exercícios que serão resolvidos ao longo da disciplina.

PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
SEAD
Superintendência de Educação a Distância | UFBA
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL
NELT NÚCLEO DE ESTUDOS DE Linguagens & Tecnologias