

NBC TSP 6 - Demonstrações Consolidadas e Separadas

Alcance

1. **Uma entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis segundo o regime contábil de competência deve aplicar esta Norma na elaboração e apresentação de demonstrações consolidadas para uma entidade econômica.**
2. Esta Norma não trata de métodos de contabilização para combinações de entidades e seus efeitos na consolidação, incluindo o ágio por rentabilidade futura (goodwill) oriundo de uma combinação de entidades (a orientação sobre a contabilização de combinações de entidades pode ser encontrada em norma relevante internacional ou nacional de contabilidade que trata de combinações de negócios).
3. **Esta Norma também deve ser aplicada na contabilização de entidades controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas quando a entidade optar por, ou for obrigada por regulamentação local, apresentar demonstrações contábeis separadas.**
4. **Esta Norma é aplicável a todas as entidades do setor público, exceto as empresas estatais não dependentes.**
5. Empresas estatais dependentes e não dependentes são definidas na NBC TSP 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
6. Esta Norma estabelece as exigências para a elaboração e apresentação de demonstrações consolidadas, e para a contabilização de entidades controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas em demonstrações contábeis separadas da controladora, venturer (empreendedor) e investidora. Apesar das empresas estatais não serem obrigadas a atender esta Norma em suas próprias demonstrações contábeis, os dispositivos desta Norma serão aplicáveis quando uma entidade do setor público que não seja uma Empresa Estatal possuir uma ou mais entidades controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas que sejam empresas estatais dependentes. Nessas circunstâncias, esta Norma deve ser aplicada na consolidação das empresas estatais dependentes em demonstrações contábeis da entidade econômica, e na contabilização de investimentos em empresas estatais não dependentes nas demonstrações contábeis separadas da controladora, venturer e investidora.

Definições

7. **Os termos a seguir são utilizados na presente Norma com os seguintes significados:**

Demonstrações contábeis consolidadas são as demonstrações contábeis de uma entidade econômica apresentadas admitindo-se que sejam uma única entidade.

Controlada é uma entidade, incluindo entidades sem personalidade jurídica própria, tais como parcerias, que está sob o controle de outra entidade (conhecida como a controladora).

Controladora é uma entidade que tem uma ou mais controladas.

Método do custo é o método de contabilização de um investimento em que esse é contabilizado pelo seu custo. O investidor contabiliza receita proveniente do investimento somente até o ponto em que tem direito a receber distribuições de lucro

da empresa investida após a data da aquisição. Direitos devidos ou recebidos em excesso desses lucros são considerados como recuperação de investimento e são contabilizados como redução do custo do investimento.

Participação minoritária (participação de não controladores) é aquela parte do resultado e do patrimônio líquido de uma controlada que pode ser atribuída a participações no patrimônio líquido que não sejam possuídas pela controladora, nem direta nem indiretamente através de outras entidades controladas.

Demonstrações contábeis separadas são as demonstrações contábeis apresentadas por uma controladora, um investidor em uma coligada ou um empreendedor em uma *Joint Venture* (entidade controlada em conjunto), em que os investimentos são contabilizados com base na participação direta no patrimônio líquido ao invés de ser contabilizados com base nos resultados contabilizados e patrimônio líquido das empresas investidas.

Os termos definidos em outras NBC TSPs são utilizados nesta Norma com o mesmo significado dessas Normas, e são reproduzidos no Glossário de Termos definidos publicado separadamente.

8. Uma controladora ou sua controlada podem ser um investidor em uma coligada ou um venturer (empreendedor) em uma entidade controlada em conjunto. Em tais casos, demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas e apresentadas de acordo com esta Norma e também são preparadas para atender à NBC TSP 7 – Investimento em Coligada e NBC TSP 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Ventures).
9. Para uma entidade descrita no item 8, as demonstrações contábeis separadas são aquelas elaboradas e apresentadas adicionalmente às demonstrações consolidadas citadas no item 8. Não é necessário que as demonstrações contábeis separadas sejam anexadas ou que acompanhem tais demonstrações consolidadas.
10. As demonstrações contábeis da entidade que não tenha controlada, coligada ou participação de venturer (empreendedor) em uma entidade controlada em conjunto não são demonstrações contábeis separadas.
11. A controladora que estiver dispensada da apresentação das demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com o disposto no item 16 pode apresentar as demonstrações contábeis separadas como suas próprias demonstrações contábeis.

Entidade econômica

12. O termo “entidade econômica” é empregado nesta Norma para definir, para fins de publicação de demonstrações contábeis, um grupo de entidades compreendendo a controladora e quaisquer controladas.
13. Outros termos empregados algumas vezes para se referir a uma entidade econômica são: entidade administrativa, entidade financeira, entidade consolidada e grupo.
14. Uma entidade econômica pode incluir tanto entidades com objetivos de políticas sociais como entidade com objetivos comerciais. Por exemplo, um departamento habitacional do governo pode ser uma entidade econômica que inclui entidades que provêm residências a um valor simbólico assim como entidades que provêm moradias em uma base comercial.

Apresentação das demonstrações contábeis consolidadas

- 15. A controladora, exceto aquela descrita no item 16, deve apresentar as demonstrações contábeis consolidadas nas quais consolida os investimentos em controladas de acordo com o requerido na presente Norma.**
- 16. A controladora não é obrigada a apresentar as demonstrações contábeis consolidadas se, e somente se:**
 - (a) a controladora é:**
 - (i) ela própria uma controlada integral de outra entidade e provavelmente não existam usuários de suas demonstrações contábeis ou então as necessidades de informação dos usuários são atendidas por meio das demonstrações contábeis consolidadas de sua controladora.**
 - (ii) ela própria uma controlada 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 contábeis consolidadas pela controladora;**
 - (b) os instrumentos de dívida ou patrimoniais da controladora não são negociados em mercado aberto (bolsas de valores no País ou no exterior ou mercado de balcão – mercado descentralizado de títulos não listados em bolsa de valores ou cujas negociações ocorrem diretamente entre as partes, incluindo mercados locais e regionais);**
 - (c) a controladora não registrou e não está em processo de registro de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando a emissão de algum tipo ou classe de instrumento em mercado aberto; e**
 - (d) a controladora final (ou intermediária) da controladora disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com as NBCs TSP.**
- 17. No setor público, muitas entidades controladoras são controladas integrais ou parciais, representando setores-chave ou atividades do governo e o propósito desta Norma é o de não isentar tais entidades de elaborarem demonstrações contábeis consolidadas. Nesta situação, as necessidades informacionais de alguns usuários podem não ser atendidas por demonstrações contábeis consolidadas considerando o governo como um todo. Em muitas jurisdições os governos têm reconhecido este fato e legislado sobre exigências de divulgação de demonstrações contábeis para tais entidades.**
- 18. Em algumas situações, uma entidade econômica incluirá diversas controladoras intermediárias. Por exemplo, enquanto um departamento de saúde pode ser a controladora final, podem existir controladoras intermediárias nos níveis de autoridade de saúde local e regional. A accountability (prestação de contas e transparência) e as exigências a respeito da elaboração e apresentação de Demonstrações Contábeis em cada jurisdição podem especificar quais entidades são exigidas (ou estão isentas) a elaborar demonstrações contábeis consolidadas. Quando não há uma exigência específica para que uma controladora intermediária elabore demonstrações contábeis consolidadas para as quais usuários provavelmente existem, tais entidades devem elaborar e publicar demonstrações contábeis consolidadas.**
- 19. Uma controladora que, de acordo com o item 16, opta por não apresentar demonstrações**

contábeis consolidadas, e apresenta apenas demonstrações contábeis separadas, deve atender aos itens 58 a 64.

Alcance das Demonstrações Contábeis Consolidadas

- 20. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora, exceto aquelas mencionadas no item 21.**
- 21. Uma controlada deve ser excluída da consolidação quando há evidências de que (a) o controle que se pretende exercer é temporário porque a controlada foi adquirida e é mantida exclusivamente com o propósito de venda em até doze meses, a contar da data de aquisição e (b) a administração está procurando um comprador ativamente.**
22. Tais controladas são classificadas e contabilizadas como instrumentos financeiros. NBC TSP 28, Instrumentos Financeiros: Apresentação, NBC TSP 29 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, NBC TSP 30 Instrumentos Financeiros: Evidenciação.
23. Um exemplo de controle temporário existe quando a controlada é adquirida com um plano firme de sua venda em até doze meses. Isso pode ocorrer quando uma entidade econômica é adquirida e uma de suas entidades será vendida porque suas atividades são diferentes das do adquirente. O controle temporário também ocorre quando a controladora pretende ceder o controle de uma controlada para outra entidade – por exemplo, um governo nacional pode transferir sua participação em uma controlada para um governo local. Para que esta isenção seja aplicada, a controladora deve ser capaz de demonstrar seu comprometimento de executar um plano formal de venda da controlada, ou seu comprometimento de não mais controlar a controlada sujeita ao controle temporário. Uma entidade é capaz de demonstrar que está comprometida com a venda da entidade controlada ou que está comprometida a não mais controlar essa entidade controlada quando ela tem um plano formal para assim fazê-lo e não há, realisticamente, possibilidade de desistência deste plano.
24. Quando uma controlada anteriormente excluída da consolidação, de acordo com item 21, não é vendida em até doze meses, esta deve ser consolidada desde a data de aquisição (orientação sobre a data de aquisição pode ser encontrada na norma internacional ou nacional de contabilidade pertinente que trata de combinações de negócios). Demonstrações contábeis para os períodos desde a aquisição são reapresentadas.
25. Excepcionalmente, uma entidade pode ter encontrado um comprador para sua controlada excluída da consolidação de acordo com o item 21, mas não completou a venda dentro de doze meses da data de aquisição porque precisa da aprovação de reguladores ou outros organismos. Não se exige da entidade consolidar tal controlada se a venda estiver em processo na data da demonstração contábil e não existir razão para acreditar que a venda não será completada brevemente após essa data.
26. Uma controlada não é excluída da consolidação simplesmente porque o investidor é uma organização de capital de risco, fundo mútuo, truste (fundo mútuo aberto), ou entidade similar.
27. Uma controlada não é excluída da consolidação porque suas atividades são diferentes das de outras entidades que formam a entidade econômica. Informação relevante é fornecida pela consolidação de tais controladas e a evidenciação de informações adicionais nas demonstrações contábeis consolidadas sobre as diferentes atividades das controladas. Por

exemplo, as evidenciações de informações exigidas pela NBC TSP 18 – Informações por Segmento, ajudam a explicar a significância de diferentes atividades dentro da entidade econômica.

Estabelecendo o controle de outra entidade para fins de apresentação de demonstrações contábeis

28. Se uma entidade controla ou não outra entidade para fins de apresentação de demonstrações contábeis é uma questão de julgamento baseado na definição de controle nesta Norma e de circunstâncias particulares de cada caso. Ou seja, deve-se levar em consideração a natureza do relacionamento entre duas entidades. Em particular, os dois elementos da definição de controle nesta Norma devem ser considerados. Esses dois elementos conceituais são: o elemento “poder” (poder para governar as políticas financeiras e operacionais de outra entidade) e o elemento “benefício” (que representada a habilidade da controladora em se beneficiar das atividades da outra entidade).
29. Para propósito de estabelecimento de controle, a controladora precisa se beneficiar das atividades da outra entidade (a controlada). Por exemplo, uma entidade (a) pode se beneficiar das atividades de outra entidade em termos de distribuição de seus superávits (tal como um dividendo) e (b) está exposta ao risco de uma perda em potencial. Em outros casos, uma entidade pode não obter os benefícios financeiros de outra entidade, mas pode se beneficiar de sua habilidade de direcionar a outra entidade com a finalidade de trabalhar conjuntamente com ela para atingir seus objetivos. Também pode ser possível que uma entidade usufrua tanto de benefícios financeiros como não financeiros das atividades da outra entidade. Por exemplo, uma Empresa Estatal pode prover uma controladora com dividendos e também permitir que essa atinja alguns de seus objetivos de políticas sociais.

Controle para Fins de Divulgação de Demonstrações Contábeis

30. Para fins de divulgação de demonstrações contábeis, o controle se origina do poder que uma entidade tem de governar as políticas operacionais e financeiras de outra entidade e não exige necessariamente que a entidade possua uma participação majoritária ou outro tipo de participação no capital da outra entidade. O poder para controlar deve ser presentemente exercível. Ou seja, a entidade já deve possuir o poder conferido pela legislação ou algum acordo formal. O poder para controlar não é presentemente exercível se há a exigência para alteração da legislação ou de renegociação de acordos para que seja efetivo. Isso deve ser distinguido do fato de que a existência do poder para controlar outra entidade não é dependente da probabilidade de que o poder seja exercido.
31. De maneira similar, a existência de controle não exige que uma entidade tenha responsabilidade pela administração (ou envolvimento na administração) das operações do dia-a-dia da outra entidade. Em muitos casos, a entidade pode exercer seu poder de controle sobre outra entidade somente quando há uma quebra ou anulação de um acordo entre a controlada e sua controladora.
32. Eliminado.
33. A entidade pode possuir (a) warrants de ações (direitos a subscrição de ações), (b) opções de compra de ações, (c) instrumentos de dívida e instrumentos (títulos) de capital próprio conversíveis em ações ordinárias (com direito a voto),(d) outros instrumentos similares os quais possuem o potencial, se exercido ou convertido, de conferir à entidade poder de voto

adicional ou reduzem o poder de voto de outra parte sobre as políticas financeiras e operacionais de outra entidade (ou seja, constituem-se em potenciais direitos de voto). A existência e o efeito dos potenciais direitos de voto, prontamente exercíveis ou conversíveis, incluindo os potenciais direitos de voto mantidos por outra entidade, devem ser considerados quando se avalia se uma entidade possui o poder de governar as políticas financeiras e operacionais de outra entidade. Os potenciais direitos de voto não são prontamente exercíveis ou conversíveis quando, por exemplo, eles não puderem ser exercidos ou convertidos até data futura ou até a ocorrência de evento futuro.

34. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para o controle, a entidade deve examinar todos os fatos e circunstâncias (incluindo os termos de exercício dos potenciais direitos de voto e qualquer outro acordo contratual, considerados individualmente ou em conjunto) que possam afetar os potenciais direitos de voto, exceto a intenção da administração e a capacidade financeira para exercê-los ou convertê-los.
35. A existência de poderes legislativos separados por si só não evitam que uma entidade seja controlada por outra entidade. Por exemplo, o Departamento de Estatísticas do Governo normalmente tem poderes estatutários para operar independentemente do governo. Ou seja, o Departamento de Estatísticas do Governo pode ter o poder de obter informações e divulgar seus resultados sem o apoio do governo ou outro organismo. A existência de controle não exige que uma entidade tenha responsabilidade sobre as operações do dia-a-dia de outra entidade ou na maneira que as funções profissionais são executadas pela entidade.
36. O poder de uma entidade em governar a tomada de decisão em relação às políticas financeiras e operacionais de outra entidade é, por si só, insuficiente para garantir a existência de controle conforme definido nesta Norma. A controladora precisa ser capaz de governar a tomada de decisão para que seja capaz de se beneficiar das atividades de sua controlada, por exemplo, por permitir que outra entidade opere como parte da entidade econômica na busca de seus objetivos. Isso terá o efeito de excluir das definições de “controladora” e “controlada” certos relacionamentos que, por exemplo, não se estende além do relacionamento entre uma liquidante e a entidade que está sendo liquidada, e normalmente excluiria um relacionamento entre um credor e um tomador de empréstimo. De maneira similar, um Administrador cujo relacionamento com um trustee não se estende além das responsabilidades normais de um Administrador, não seria considerado como tendo controle do trustee para fins desta Norma.

Poder Regulatório e Poder de Compra

37. Governos e suas agências possuem o poder de regular o comportamento de muitas entidades pelo uso de seus poderes soberano ou legislativo. Os poderes regulatório e de comprar não constituem controle para fins de elaboração de demonstrações contábeis. Para garantir que (a) as demonstrações contábeis de entidades do setor público incluam apenas os recursos que elas controlam e (b) que essas entidades possam se beneficiar daqueles recursos, o significado de “controle” para fins desta Norma não se estende:
 - (a) ao poder da legislatura para estabelecer o arcabouço regulatório no qual entidades operam e para impor condições ou sanções às suas operações. Tal poder não constitui controle por uma entidade do setor público sobre os ativos estabelecidos por estas entidades. Por exemplo, uma autoridade de controle de poluição pode ter o poder de fechar as operações de entidades que não atendam às normas ambientais. Entretanto, este poder não constitui controle porque a autoridade de controle de poluição apenas tem o poder regulatório; ou
 - (b) às entidades que são economicamente dependentes de uma entidade do setor público. Ou

seja, quando uma entidade possui o poder discricionário de escolher se irá ou não se financiar ou fazer negócios com uma entidade do setor público e possui o poder em última instância de governar suas próprias políticas financeiras e operacionais e consequentemente não é controlada pela entidade do setor público. Por exemplo, um departamento do governo pode ser capaz de influenciar as políticas operacionais e financeiras de uma entidade que é dependente de seu financiamento (como uma instituição de caridade) ou uma entidade com fins lucrativos que é economicamente dependente de realizar negócios com o departamento do governo. Consequentemente, o departamento do governo tem algum poder como um comprador, mas não para governar as políticas financeiras e operacionais da entidade.

Determinando se o Controle Existe ou Não para Fins de Divulgação de Demonstrações Contábeis

38. Entidades do setor público podem criar outras entidades para atingir alguns de seus objetivos. Em alguns casos, pode estar claro que uma entidade é controlada e que, portanto, deve ser consolidada nas demonstrações consolidadas. Em outros casos, pode não estar claro se uma entidade é ou não uma controlada. Os itens 39 e 40 fornecem orientação para auxiliar na determinação se existe ou não controle para fins de divulgação de demonstrações contábeis.
39. Quando do exame do relacionamento entre duas entidades, presume-se que o controle exista em pelo menos uma das seguintes condições de poder e uma das seguintes condições de benefício, a não ser que exista evidência clara de que o controle seja mantido por outra entidade.

Condições de Poder

- (a) a entidade possui, direta ou indiretamente por meio de controladas, a propriedade da maioria do capital votante de uma outra entidade;
- (b) a entidade possui o poder, seja garantido por, ou exercido pela legislação existente, de nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de administração ou corpo diretivo equivalente e o controle da entidade é exercido por este conselho ou corpo diretivo;
- (c) a entidade tem o poder de dispor, ou regular a disposição, da maioria dos votos que provavelmente serão computados na assembléia geral da outra entidade.
- (d) a entidade tem o poder para dispor da maioria dos votos nas reuniões de conselho de administração ou de corpo diretivo equivalente e o controle da entidade é exercido por este conselho ou corpo diretivo.

Condições de Benefício

- (a) a entidade tem o poder de dissolver a outra entidade e obter um nível significativo dos benefícios econômicos residuais ou assumir obrigações significativas. Por exemplo, a condição de benefício pode ser atendida se a entidade assumir a responsabilidade sobre os passivos residuais da outra entidade.
 - (b) a entidade tem o poder de extrair distribuições de ativos (bens e direitos) da outra entidade e/ou pode ser responsável por certas obrigações da outra entidade.
40. Quando uma ou mais circunstâncias listadas no item 39 não existir(em), os seguintes fatores são, individualmente ou coletivamente, prováveis indicativos da existência de controle.

Indicadores de Poder

- (a) a entidade é capaz de vetar orçamentos operacionais ou de capital da outra entidade.
- (b) a entidade é capaz de vetar, anular ou modificar as decisões do corpo diretivo da outra entidade.
- (c) a entidade é capaz de aprovar a contratação, realocação (redesignação) e remoção de pessoas-chave da outra entidade.
- (d) o mandato da outra entidade é estabelecido e limitado pela legislação.
- (e) a entidade possui uma *golden share*¹ (ou equivalente) da outra entidade que confere direitos para governar as políticas financeiras e operacionais da outra entidade.

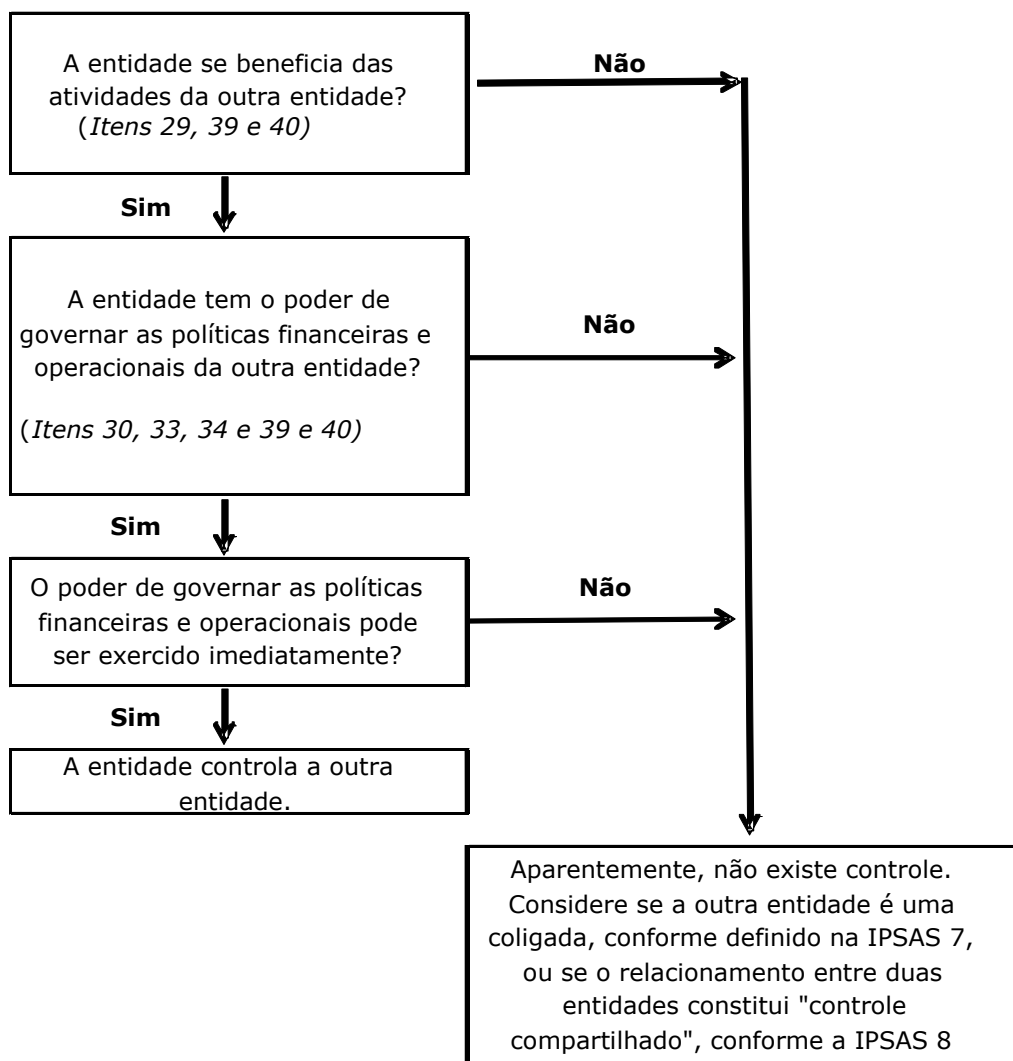
Indicadores de Benefício

- (a) a entidade mantém, direta ou indiretamente, direito de posse aos ativos líquidos/ao patrimônio líquido da outra entidade com um direito contínuo de acesso a estes itens.
- (b) a entidade detém o direito a um nível significativo dos ativos líquidos/do patrimônio líquido da outra entidade no caso de sua liquidação ou outro tipo de distribuição.
- (c) a entidade é capaz de direcionar a outra entidade a cooperar para atingir seus objetivos.
- (d) a entidade está exposta aos passivos residuais da outra entidade.

41. O seguinte diagrama indica as etapas básicas envolvidas no estabelecimento de controle sobre outra entidade. Ele deve ser lido em conjunto com os itens 28 a 40.

Estabelecendo Controle sobre Outra Entidade para Fins de Divulgação de Demonstrações Contábeis

¹ Uma *golden share* refere-se a uma classe de ações que dá ao detentor poderes ou direitos específicos que geralmente são excedentes aos normalmente associados ao detentor de uma participação ou representação no corpo diretivo.



42. Uma controladora perde o controle quando perde o poder de governar as políticas financeiras e operacionais de uma controlada, a finalidade da controladora ao exercer esse poder seria a de se beneficiar das atividades dessa controlada. A perda de controle pode ocorrer com ou sem uma mudança nos níveis de propriedade absoluta ou relativa. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando a controlada torna-se sujeita ao controle de outro governo, tribunal, administrador ou órgão regulador. A perda de controle também pode ocorrer como resultado de acordo contratual ou, por exemplo, um governo estrangeiro pode confiscar os ativos operacionais de uma entidade controlada no exterior de forma que sua controladora perca o poder de governar as políticas operacionais da controlada. Neste caso, é improvável que exista controle.

Procedimentos de consolidação

43. Ao elaborar demonstrações contábeis consolidadas, a entidade deve combinar as demonstrações contábeis da controladora com as de suas controladas, linha a linha, ou seja, somando os saldos de itens de mesma natureza: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. A fim de que as demonstrações contábeis consolidadas apresentem informações contábeis sobre a entidade econômica como demonstrações relativas a uma única entidade econômica, os seguintes procedimentos devem ser adotados:

- (a) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parte dessa

controladora no patrimônio líquido de cada controlada devem ser eliminados (a norma internacional ou nacional de contabilidade apropriada que trata de combinações de negócios fornece orientação sobre o tratamento de qualquer ágio por rentabilidade futura resultante (goodwill));

- (b) identificar a participação dos não controladores no superávit ou déficit das controladas consolidadas para o período de apresentação das demonstrações contábeis; e
- (c) identificar a participação dos não controladores no patrimônio líquido das controladas consolidadas, separadamente da parte pertencente à controladora no patrimônio líquido das controladas. A participação dos não controladores no patrimônio líquido é composta:

(i) do montante da participação dos não controladores na data da combinação de negócios inicial (a norma internacional ou nacional de contabilidade apropriada que trata de combinações de negócios fornece orientação sobre o cálculo deste montante); e

(ii) da participação dos não controladores nas variações no patrimônio líquido das controladas consolidadas desde a data da combinação.

- 44. Quando existirem potenciais direitos de voto, a parte atribuível à controladora e a parte atribuível aos não controladores no resultado e demais variações do patrimônio líquido da controlada são determinadas com base na sua atual participação e não deve refletir o possível exercício ou conversão dos potenciais direitos de voto.
- 45. **Os valores de saldos, transações, receitas e despesas intragrupo (entre as entidades da entidade econômica), devem ser eliminados por completo.**
- 46. Os saldos e transações intragrupo, incluindo (a) receitas de vendas e transferências, (b) (c) despesas e (d) dividendos ou distribuições similares devem ser eliminados integralmente. Os resultados decorrentes das transações intragrupo que estiverem reconhecidos nos ativos, tais como estoque e ativos fixos, devem ser eliminados integralmente. Prejuízos intragrupo podem indicar redução no valor recuperável dos ativos correspondentes que precisa ser reconhecida nas demonstrações contábeis consolidadas. A orientação sobre a contabilização de diferenças temporárias que surgem na eliminação de resultados resultantes de transações intragrupo pode ser encontrada na norma internacional ou nacional apropriada que trata de tributos sobre a renda.
- 47. **As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem possuir a mesma data de apresentação das demonstrações. Quando a data de apresentação das demonstrações da controladora for diferente da data de apresentação das demonstrações da controlada, esta última deve elaborar, para fins de consolidação, demonstração contábil adicional na mesma data das demonstrações da controladora, a menos que essa elaboração seja impraticável.**
- 48. **Quando, de acordo com o item 47, as demonstrações contábeis da controlada, utilizadas para fins de consolidação, forem de data diferente da data de encerramento das demonstrações da controladora, devem ser feitos os ajustes necessários em razão dos efeitos de eventos ou transações relevantes que ocorrerem entre aquela data e a data das demonstrações contábeis da controladora. Em qualquer caso, a defasagem máxima entre as datas de encerramento das demonstrações da controlada e da controladora é de até três meses. A duração dos períodos abrangidos nas demonstrações contábeis e qualquer diferença entre as respectivas datas de encerramento deve ser igual a de um período para outro.**

- 49. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas utilizando políticas contábeis uniformes para transações e outros eventos de mesma natureza, em circunstâncias similares.**
50. Se um membro da entidade econômica utiliza políticas contábeis diferentes daquelas adotadas nas demonstrações contábeis consolidadas para transações e eventos de mesma natureza, em circunstâncias semelhantes, ajustes apropriados devem ser feitos para adequar as demonstrações contábeis dessa entidade quando da elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.
51. As receitas e as despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição (a norma internacional ou nacional de contabilidade apropriada (pertinente) que trata de combinações de negócios fornece orientação sobre do que significa a data de aquisição). As receitas e as despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas até a data em que a controladora perder o controle sobre essa controlada. A diferença entre o valor recebido pela venda da controlada e o seu valor contábil na data da venda, incluindo o valor acumulado de quaisquer diferenças de conversão de moeda estrangeira que estão relacionadas à controladora e que foram reconhecidos no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 4, “Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis”, é reconhecida como um ganho ou perda na venda de uma controlada na demonstração do desempenho financeiro (Demonstração do Resultado do Exercício) consolidada.
52. A partir da data na qual a entidade deixa de ser uma entidade controlada, desde que ela não se transforme em (a) uma coligada, conforme definido na NBC TSP 7, ou em (b) uma entidade controlada em conjunto, conforme definido na NBC TSP 8, ela deve ser contabilizada como um instrumento financeiro. A NBC TSP 29 fornece orientação para o reconhecimento e a mensuração de instrumentos financeiros.
53. O valor contábil do investimento na data em que a entidade deixa de ser controlada deve ser tratado como o custo inicial na mensuração do instrumento financeiro.
54. A participação dos não controladores deve ser apresentada no balanço patrimonial consolidado dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos controladores da entidade. A participação dos não controladores no resultado da entidade econômica também deve ser evidenciada separadamente.
55. O resultado é atribuído à controladora e à participação dos não controladores. Como ambos são patrimônio líquido, o montante atribuído à participação dos não controladores não é uma receita ou despesa.
56. As perdas aplicáveis à participação dos não controladores na entidade controlada consolidada podem exceder a participação dos mesmos no patrimônio líquido da entidade controlada. O excedente, e quaisquer perdas subsequentes aplicáveis à participação dos não controladores, são alocadas contra a participação dos majoritários, exceto no caso em que os não controladores tenham uma obrigação contratual e sejam capazes de realizar um investimento adicional para cobrir tais perdas. Se a controlada, subsequentemente, apresentar superávits, tais superávits são alocados à participação dos majoritários até que o valor da participação dos não controladores nas perdas que foram previamente absorvidas pelos majoritários tenha sido recuperado pelos majoritários.

57. Se a controlada tem em circulação ações preferenciais com direito a dividendos cumulativos, as quais estão em poder de não controladores e são classificadas como componente do patrimônio líquido, a controladora calcula a sua participação no resultado após a redução deste pelos dividendos pertinentes a essas ações, independentemente de esses dividendos estarem ou não declarados.

Contabilização em Demonstrações Contábeis em Separado para entidades Controladas, Controladas em Conjunto e Coligadas

58. **Quando a entidade elabora suas demonstrações contábeis separadas, ela deve contabilizar os investimentos em entidades controladas, em entidades controladas em conjunto e em entidades coligadas por meio de uma das seguintes alternativas:**
- (a) **pelo método da equivalência patrimonial, conforme descrito na NBC TSP 7;**
 - (b) **pelo método do custo; ou**
 - (c) **como instrumentos financeiros, de acordo com o que diz a NBC TSP 29.**

A entidade deve contabilizar da mesma forma cada categoria de investimentos.

59. Esta Norma não exige que as entidades elaborem demonstrações contábeis separadas para disponibilização ao uso público. O item 58 e os itens 60 a 64 devem ser aplicados quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NBC TSPs). A entidade também elabora e disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as exigências do item 15, a menos que esteja dispensada pelo disposto no item 16.
60. **Os investimentos em entidades controladas, entidades controladas em conjunto e entidades coligadas que forem contabilizados como instrumentos financeiros nas demonstrações contábeis consolidadas devem ser contabilizados da mesma forma nas demonstrações contábeis separadas do investidor.**
61. Orientação sobre reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros pode ser encontrada na NBC TSP 29.

Divulgação

62. **As seguintes evidenciações devem ser feitas nas demonstrações contábeis consolidadas:**
- (a) **uma listagem das entidades controladas significativas;**
 - (b) **o fato da entidade controlada não ser consolidada de acordo com o item 21;**
 - (c) **informações financeiras resumidas das entidades controladas não consolidadas, individualmente ou em grupos, incluindo total de ativos, total de passivos, receitas e resultado;**
 - (d) **o nome de qualquer entidade controlada na qual a entidade controladora possua participação ou direitos de voto relativos a 50% ou menos, junto com a explicação de porque o controle existe;**
 - (e) **as razões pelas quais o fato da controladora possuir a propriedade de mais da metade do poder de voto ou potencial poder de voto de investida e não constituir controle;**

- (f) a data de encerramento do período abrangido pelas demonstrações contábeis da controlada, quando tais demonstrações são utilizadas para elaboração das demonstrações contábeis consolidadas e quando essa data ou período for diferente da data ou período das demonstrações contábeis da controladora evidenciando também o motivo para utilizar uma data ou período diferente;
- (g) a natureza e a extensão de alguma restrição significativa (por exemplo, a restrição resultante de contratos de empréstimos tomados ou exigência de órgãos reguladores) sobre a capacidade da controlada de transferir fundos para a controladora na forma de dividendos em espécie, ou de distribuições similares, ou ainda na forma de pagamento de empréstimos ou adiantamentos.

63. Quando as demonstrações contábeis separadas forem elaboradas por controladora dispensada da elaboração das demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com o item 16, nessas demonstrações contábeis separadas devem ser evidenciadas as seguintes informações:

- (a) que as demonstrações apresentadas são demonstrações contábeis separadas; que a dispensa da apresentação da posição consolidada foi aplicada; o nome da entidade cujas demonstrações contábeis consolidadas editadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NBC TSPs) foram apresentadas e disponibilizadas ao público e a jurisdição onde a entidade opera (quando esta for diferente da controladora); e o endereço onde as demonstrações contábeis separadas podem ser obtidas;
- (b) a lista dos investimentos relevantes em controladas, entidades controladas em conjunto (Joint Ventures) e coligadas, incluindo nome, jurisdição onde a entidade opera (quando esta Jurisdição for diferente da Jurisdição da controladora), a proporção da participação relativa no capital social; e, quando essa participação for composta em forma de ações (ou cotas), a proporção do capital votante que mantida pela controladora (apenas quando esta for diferente da proporção da participação que a entidade possui); e
- (c) a descrição do método utilizado para contabilizar as entidades (na forma de investimentos da controladora) de acordo com o item (b).

64. Quando a controladora (que não se encontra na situação descrita no item 63), o empreendedor com participação na entidade controlada em conjunto ou o investidor em coligada elabora suas demonstrações contábeis separadas, nelas devem ser evidenciadas as seguintes informações:

- (a) que as demonstrações apresentadas são demonstrações contábeis separadas e os motivos pelos quais essas demonstrações foram elaboradas quando não exigido por lei, legislação ou outra fonte autorizada;
- (b) a lista dos investimentos relevantes em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas, incluindo nome, jurisdição onde a entidade opera (quando esta jurisdição for diferente da jurisdição da controladora), proporção da participação no capital social e, quando a participação for na forma de ações (ou cotas), a proporção do capital votante mantido pela controladora (apenas quando a proporção do capital votante for diferente da proporção da participação no capital social); e
- (c) a descrição do método utilizado para contabilizar entidades listadas (na forma de investimentos da controladora) de acordo com o item (b);

e deve identificar as demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com o

item 15 desta Norma e também de acordo com a NBC TSP 7 e a NBC TSP 8 as quais elas se referem.