

IFRS 3

Combinações de Negócios

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (Conselho) adotou a IAS 22 – *Combinações de Negócios*, que foi originalmente emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em outubro de 1998. A própria IAS 22 era uma versão revisada da IAS 22 - *Combinações de Negócios* que foi emitida em novembro de 1983.

Em março de 2004, o Conselho substituiu a IAS 22 e três Interpretações relacionadas (*SIC-9 – Combinações de Negócios – Classificação como Aquisição ou como Concentração de Interesses*, *SIC-22 – Combinações de Negócios – Ajuste Subsequente dos Valores Justos e Ágio Informados Inicialmente* e *SIC-28 – Combinações de Negócios – “Data de Troca” e Valor Justo de Instrumentos de Patrimônio*) quando emitiu a IFRS 3 – *Combinações de Negócios*.

Pequenas alterações foram feitas à IFRS 3 em março de 2004 pela IFRS 5 – *Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas* e a IAS 1 – *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revisada em setembro de 2007), que alterou a terminologia utilizada nas Normas, inclusive na IFRS 3.

Em janeiro de 2008, o Conselho emitiu uma IFRS 3 revisada. Consulte as *Informações de Contexto* na Base para Conclusões na IFRS 3 para uma descrição mais completa dessas revisões.

Em outubro de 2018, o Conselho alterou a IFRS 3 emitindo a *Definição de um Negócio* (Alterações à IFRS 3). Isso alterou a IFRS 3 para estreitar e esclarecer a definição de um negócio, e para permitir uma avaliação simplificada sobre se um conjunto adquirido de atividades e ativos é um grupo de ativos e não um negócio.

Em maio de 2020, o Conselho alterou a IFRS 3 emitindo *Referência à Estrutura Conceitual*. Isso atualizou uma referência na IFRS 3 e fez outras alterações para evitar consequências indesejadas da atualização da referência.

Outras Normas introduziram pequenas alterações consequentes à IFRS 3. Elas incluem *Melhorias às IFRS* (emitida em maio de 2010), *IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas* (emitida em maio de 2011), *IFRS 13 – Mensuração do Valor Justo* (emitida em maio de 2011), *Entidades de Investimento* (Alterações à IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27) (emitidas em outubro de 2012), *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros (Hedge Accounting e alterações às IFRS 9, IFRS 7 e IAS 39)* (emitidas em novembro de 2013), *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010–2012* (emitida em dezembro de 2013), *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2011–2013* (emitida em dezembro de 2013), *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes* (emitida em maio de 2014), *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros* (emitida em julho de 2014), *IFRS 16 – Arrendamentos* (emitida em janeiro de 2016), *IFRS 17 – Contratos de Seguro* (emitida em maio de 2017), *Melhorias Anuais às Normas IFRS Ciclo 2015–2017* (emitida em dezembro de 2017), *Alterações às Referências à Estrutura Conceitual nas Normas IFRS* (emitida em março de 2018) e *Alterações à IFRS 17* (emitida em junho de 2020).

CONTEÚDO

do parágrafo

NORMA INTERNACIONAL DE RELATÓRIO FINANCEIRO – IFRS 3 COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS

| | |
|--|-----|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 |
| IDENTIFICANDO UMA COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS | 3 |
| O MÉTODO DE AQUISIÇÃO | 4 |
| Identificando a adquirente | 6 |
| Determinando a data da aquisição | 8 |
| Reconhecendo e mensurando os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida | 10 |
| Reconhecendo e mensurando o ágio ou um ganho em uma compra vantajosa | 32 |
| Orientação adicional para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de combinações de negócios | 41 |
| Período de Mensuração | 45 |
| Determinando o que faz parte da transação de combinação de negócios | 51 |
| MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES | 54 |
| Direitos readquiridos | 55 |
| Passivos contingentes | 56 |
| Ativos de indenização | 57 |
| Contraprestação contingente | 58 |
| DIVULGAÇÕES | 59 |
| DATA DE VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO | 64 |
| Data de vigência | 64 |
| Transição | 65 |
| REFERÊNCIA À IFRS 9 | 67A |
| REVOGAÇÃO DA IFRS 3 (2004) | 68 |
| APÊNDICES | |
| A Termos definidos | |
| B Orientação de aplicação | |
| C Alterações a outras IFRS | |
| APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IFRS 3 EMITIDA EM JANEIRO DE 2008 | |
| APROVAÇÃO PELO CONSELHO DE DEFINIÇÃO DE UM NEGÓCIO EMITIDA EM OUTUBRO DE 2018 | |
| APROVAÇÃO PELO CONSELHO DE REFERÊNCIA À ESTRUTURA CONCEITUAL EMITIDA EM MAIO DE 2020 | |

| |
|---|
| PARA A ORIENTAÇÃO ANEXADA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO |
|---|

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

APÊNDICE

Alterações à orientação sobre outras *IFRS*

PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO

BASE PARA CONCLUSÕES

APÊNDICE À BASE PARA CONCLUSÕES

Alterações à Base para Conclusões sobre outras *IFRS*

OPINIÕES DIVERGENTES

A Norma Internacional de Relatório Financeiro *IFRS 3 – Combinações de Negócios (IFRS 3)* é definida nos parágrafos 1-68 e nos Apêndices A-C. Todos os parágrafos têm igual importância. Os parágrafos em **negrito** indicam os princípios básicos. Os termos definidos no Apêndice A encontram-se em *itálico* na primeira vez em que aparecem na *IFRS*. As definições de outros termos são dadas no Glossário das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (*IFRS*). A *IFRS 3* deve ser lida no contexto de seu objetivo, da Base para Conclusões, do *Prefácio às Normas IFRS* e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Norma Internacional de Relatório Financeiro – IFRS 3 Combinações de Negócios

Objetivo

- 1 O objetivo desta IFRS é aumentar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações fornecidas nas demonstrações financeiras pela entidade que reporta, sobre uma *combinação de negócios* e seus efeitos. Para alcançá-lo, esta IFRS estabelece princípios e requisitos sobre como a *adquirente* deve:
- (a) reconhecer e mensurar, em suas demonstrações financeiras, os ativos *identificáveis* adquiridos, os passivos assumidos e qualquer *participação de não controladores* na *adquirida*;
 - (b) reconhecer e mensurar o *ágio* adquirido na combinação de negócios ou um ganho em uma compra vantajosa; e
 - (c) determinar quais informações divulgar para permitir aos usuários de demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

Alcance

- 2 Esta IFRS se aplica a uma transação ou outro evento que se enquadre na definição de combinação de negócios. Esta IFRS não se aplica a:
- (a) contabilização da formação de um negócio em conjunto nas demonstrações financeiras do próprio negócio em conjunto.
 - (b) aquisição de um ativo ou grupo de ativos que não constituam um *negócio*. Nesses casos, a adquirente deverá identificar e reconhecer os ativos individuais identificáveis adquiridos (inclusive aqueles que se enquadrem na definição e nos critérios de reconhecimento de *ativos intangíveis* da IAS 38 – *Ativos Intangíveis*) e passivos assumidos. O custo do grupo será alocado aos ativos e passivos individuais identificáveis com base em seus *valores justos* relativos na data da aquisição. Essa transação ou evento não origina um *ágio*.
 - (c) uma combinação de entidades ou negócios sob controle comum (os parágrafos B1–B4 fornecem uma orientação de aplicação sobre esse assunto).
- 2A Os requisitos desta Norma não se aplicam à aquisição por uma entidade de investimento, conforme definido na IFRS 10 – *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, de um investimento em uma subsidiária que deva ser mensurado ao valor justo por meio do resultado.

Identificação de uma combinação de negócios

- 3 **A entidade determinará se uma transação ou outro evento é uma combinação de negócios aplicando a definição contida nesta IFRS, de que os ativos adquiridos e os passivos assumidos constituem um negócio. Se os ativos adquiridos não constituírem um negócio, a entidade que reporta contabilizará a transação ou outro evento como uma aquisição de ativos. Os parágrafos B5–B12D fornecem orientação sobre a identificação de uma combinação de negócios e a definição de negócio.**

O método de aquisição

- 4 **A entidade contabilizará cada combinação de negócios aplicando o método de aquisição.**
- 5 A aplicação do método de aquisição exige:
- (a) a identificação da adquirente;
 - (b) a determinação da *data da aquisição*;
 - (c) o reconhecimento e a mensuração de ativos identificáveis adquiridos, passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na *adquirida*; e
 - (d) o reconhecimento e a mensuração do *ágio* ou de um ganho em uma compra vantajosa.

Identificando a adquirente

- 6** Para cada combinação de negócios, uma das entidades combinadas será identificada como a adquirente.
- 7 A orientação da *IFRS 10* será utilizada para identificar a adquirente – a entidade que obtém o controle de outra entidade, ou seja, a adquirida. Se uma combinação de negócios tiver ocorrido, mas a aplicação da orientação da *IFRS 10* não indicar claramente qual das entidades combinantes é a adquirente, os fatores contidos nos parágrafos B14–B18 serão considerados para efetuar essa determinação.

Determinando a data da aquisição

- 8** A adquirente identificará a data de aquisição, que é a data em que ela obtém o controle da adquirida.
- 9 A data em que a adquirente obtém o controle da adquirida é geralmente a data em que a adquirente transfere legalmente a contraprestação, adquire os ativos e assume os passivos da adquirida – a data de fechamento. Contudo, a adquirente pode obter o controle em uma data que seja anterior ou posterior à data de fechamento. Por exemplo, a data de aquisição precede a data de fechamento se um contrato por escrito dispuser que a adquirente obtém o controle da adquirida em uma data anterior à data de fechamento. A adquirente considerará todos os fatos e circunstâncias pertinentes na identificação da data de aquisição.

Reconhecendo e mensurando os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida

Princípio de reconhecimento

- 10** Na data de aquisição, a adquirente reconhecerá, separadamente do ágio, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida. O reconhecimento de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos está sujeito às condições especificadas nos parágrafos 11 e 12.

Condições de reconhecimento

- 11 Para se qualificarem para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos devem atender às definições de ativos e passivos da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* na data de aquisição. Por exemplo, custos que a adquirente espera, mas não é obrigada a incorrer no futuro para concretizar seu plano de encerrar uma atividade da adquirida ou de dispensar ou transferir empregados da adquirida não constituem passivos na data de aquisição. Portanto, a adquirente não reconhece esses custos como parte da aplicação do método de aquisição. Em vez disso, a adquirente reconhece esses custos em suas demonstrações financeiras pós-combinação de acordo com outras *IFRS*.
- 12 Além disso, para se qualificarem para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos devem ser parte do que a adquirente e a adquirida (ou seus antigos *sócios*) trocaram na transação de combinação de negócios, e não o resultado de transações separadas. A adquirente aplicará a orientação nos parágrafos 51–53 para determinar quais ativos adquiridos ou passivos assumidos são parte da troca para a adquirida e quais, se houver, são resultado de transações separadas a serem contabilizadas de acordo com sua natureza e com as *IFRS* aplicáveis.
- 13 A aplicação, pela adquirente, do princípio e das condições de reconhecimento pode resultar no reconhecimento de alguns ativos e passivos que a adquirida não tinha reconhecido anteriormente como ativos e passivos em suas demonstrações financeiras. Por exemplo, a adquirente reconhece os ativos intangíveis identificáveis adquiridos, como um nome de marca, uma patente ou um vínculo com um cliente, que a adquirida não reconheceu como ativos em suas demonstrações financeiras porque os desenvolveu internamente e lançou os respectivos custos como despesas.
- 14 Os parágrafos B31–B40 fornecem orientação sobre o reconhecimento de ativos intangíveis. Os parágrafos 21A–28B especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta *IFRS* estabelece exceções limitadas ao princípio e condições de reconhecimento.

Classificando ou designando ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos em uma combinação de negócios

- 15 **Na data de aquisição, a adquirente classificará ou designará os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos como necessários para a aplicação posterior de outras IFRS. A adquirente efetuará essas classificações ou designações com base nos termos contratuais, nas condições econômicas, em suas políticas operacionais ou contábeis e em outras condições pertinentes existentes na data de aquisição.**
- 16 Em algumas situações, as IFRS estabelecem contabilizações diferentes dependendo de como a entidade classifica ou designa um ativo ou passivo em particular. Exemplos de classificações ou designações que a adquirente efetuará com base nas condições pertinentes, conforme existentes na data de aquisição, incluem, entre outros:
- (a) classificação de ativos e passivos financeiros específicos como mensurados ao valor justo por meio do resultado ou ao custo amortizado, ou como um ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com a IFRS 9 – *Instrumentos Financeiros*;
 - (b) designação de um instrumento derivativo como instrumento de *hedge* de acordo com a IFRS 9; e
 - (c) avaliação se um derivativo embutido deve ser separado de um contrato principal de acordo com a IFRS 9 (que é uma questão de “classificação”, conforme esse termo é utilizado nesta IFRS).
- 17 Esta IFRS prevê uma exceção ao princípio do parágrafo 15:
- (a) classificação de um contrato de arrendamento em que a adquirida é o arrendador como um arrendamento operacional ou um arrendamento financeiro de acordo com a IFRS 16 – *Arrendamentos*.
 - (b) [excluído]
- A adquirente classificará esses contratos com base nos termos contratuais e em outros fatores por ocasião da celebração do contrato (ou, se os termos do contrato tiverem sido modificados de forma a alterar sua classificação, na data dessa modificação, que pode ser a data de aquisição).

Princípio de mensuração

- 18 **A adquirente mensurará os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos pelos seus valores justos na data de aquisição.**
- 19 Para cada combinação de negócios, a adquirente mensurará, na data de aquisição, componentes de participações de não controladores na adquirida que sejam participações societárias presentes e que concedam a seus titulares direito a uma parcela proporcional nos ativos líquidos da entidade no caso de liquidação:
- (a) ao valor justo; ou
 - (b) com base na parcela proporcional das participações societárias presentes nos valores reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da adquirida.
- Todos os outros componentes de participações de não controladores serão mensurados aos seus valores justos na data da aquisição, exceto se uma outra base de mensuração for requerida pelas IFRS.
- 20 Os parágrafos 24–31A especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta IFRS estabelece exceções limitadas ao princípio de mensuração.

Exceções aos princípios de reconhecimento ou mensuração

- 21 Esta IFRS estabelece exceções limitadas a seus princípios de reconhecimento e mensuração. Os parágrafos 21A–31A especificam tanto os itens específicos para os quais as exceções são previstas e a natureza dessas exceções. A adquirente contabilizará esses itens aplicando os requisitos dos parágrafos 21A–31A, que resultarão em alguns itens sendo:
- (a) reconhecidos pela aplicação das condições de reconhecimento adicionais àquelas dos parágrafos 11 e 12 ou pela aplicação dos requisitos de outras IFRS, com resultados que diferem da aplicação do princípio e condições de reconhecimento.
 - (b) mensurados por valores diferentes de seus valores justos na data de aquisição.

Exceções ao princípio de reconhecimento

Passivos e passivos contingentes no alcance da IAS 37 ou IFRIC 21

- 21A O parágrafo 21B aplica-se a passivos e passivos contingentes que estariam no alcance da IAS 37 – *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* ou IFRIC 21 – *Tributos* se fossem incorridos separadamente ao invés de assumidos em uma combinação de negócios.
- 21B A *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* define um passivo como “uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados”. Para uma provisão ou passivo contingente que estaria no alcance da IAS 37, a adquirente aplicará os parágrafos 15–22 da IAS 37 para determinar se existe uma obrigação presente na data de aquisição como resultado de eventos passados. Para um tributo que estaria no alcance da IFRIC 21, a adquirente aplicará a IFRIC 21 para determinar se o fato gerador que dá origem a uma obrigação de pagar um tributo ocorreu até a data de aquisição.
- 21C Uma obrigação presente identificada de acordo com o parágrafo 21B pode atender à definição de um passivo contingente estabelecida no parágrafo 22(b). Nesse caso, o parágrafo 23 aplica-se a esse passivo contingente.

Passivos contingentes e ativos contingentes

- 22 A IAS 37 define um passivo contingente como:
- (a) uma possível obrigação que decorre de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou
 - (b) uma obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos seja exigida, a fim de liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com confiabilidade suficiente.
- 23 A adquirente reconhecerá na data de aquisição um passivo contingente assumido em uma combinação de negócios quando se tratar de uma obrigação presente decorrente de eventos passados e seu valor justo puder ser mensurado de forma confiável. Portanto, ao contrário dos parágrafos 14(b), 23, 27, 29 e 30 da IAS 37, a adquirente reconhece um passivo contingente assumido em uma combinação de negócios na data de aquisição, ainda que não seja provável que um fluxo de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos será exigido para liquidar a obrigação. O parágrafo 56 desta IFRS fornece orientação sobre a contabilização posterior de passivos contingentes.
- 23A A IAS 37 define um ativo contingente como “um possível ativo que decorre de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, que não estejam totalmente sob o controle da entidade”. A adquirente não reconhecerá um ativo contingente na data de aquisição.

Exceções a ambos os princípios de reconhecimento e mensuração

Impostos sobre a renda

- 24 A adquirente reconhecerá e mensurará um imposto diferido ativo ou passivo decorrente dos ativos adquiridos e passivos assumidos em uma combinação de negócios de acordo com a IAS 12 – *Impostos sobre a Renda*.
- 25 A adquirente contabilizará os possíveis efeitos fiscais de diferenças temporárias e prejuízos fiscais a compensar de uma adquirida existentes na data de aquisição ou resultantes da aquisição de acordo com a IAS 12.

Benefícios aos empregados

- 26 A adquirente reconhecerá e mensurará um passivo (ou ativo, se houver) relacionado aos acordos de benefícios aos empregados da adquirida de acordo com a IAS 19 – *Benefícios aos Empregados*.

Ativos de indenização

- 27 A vendedora em uma combinação de negócios pode indenizar contratualmente a adquirente pelo resultado de uma contingência ou incerteza relacionada à totalidade ou parte de um ativo ou passivo específico. Por exemplo, a vendedora pode indenizar a adquirente por perdas acima de um determinado valor sobre um passivo decorrente de uma contingência específica; em outras palavras, a vendedora garantirá que a obrigação da adquirente não exceda um determinado valor. Como resultado, a adquirente obtém um ativo de indenização. A adquirente reconhecerá um ativo de indenização ao mesmo tempo em que reconhecer o item indenizado, mensurado da mesma forma que o item indenizado, podendo ser necessária uma provisão para perdas para valores incobráveis. Portanto, se a indenização se referir a um ativo ou passivo reconhecido na data de aquisição e mensurado pelo seu valor justo na data de aquisição, a adquirente reconhecerá o ativo de indenização na data de aquisição, mensurado pelo seu valor justo na data de aquisição. Para um ativo de indenização mensurado pelo valor justo, os efeitos da incerteza sobre fluxos de caixa futuros devido a considerações sobre o limite da capacidade de cobrança são incluídos na mensuração ao valor justo, não sendo necessária uma provisão para perdas separada (o parágrafo B41 fornece orientação de aplicação sobre esse assunto).
- 28 Em algumas circunstâncias, a indenização pode corresponder a um ativo ou passivo que seja uma exceção aos princípios de reconhecimento ou mensuração. Por exemplo, uma indenização pode corresponder a um passivo contingente que não seja reconhecido na data de aquisição porque seu valor justo não pode ser mensurado de forma confiável naquela data. Alternativamente, uma indenização pode corresponder a um ativo ou passivo que, por exemplo, resulte de um benefício ao empregado que não seja mensurado com base no valor justo na data de aquisição. Nessas circunstâncias, o ativo de indenização será reconhecido e mensurado utilizando-se suposições consistentes com aquelas utilizadas para mensurar o item indenizado, sujeita à avaliação da administração sobre o limite da capacidade de cobrança do ativo de indenização e quaisquer limitações contratuais sobre o valor indenizado. O parágrafo 57 fornece orientação sobre a contabilização posterior de um ativo de indenização.

Arrendamentos em que a adquirida é o arrendatário

- 28A A adquirente reconhecerá ativos de direito de uso e passivos de arrendamento para arrendamentos identificados de acordo com a *IFRS 16* em que a adquirida é o arrendatário. A adquirente não é obrigada a reconhecer ativos de direito de uso e passivos de arrendamento para:
- (a) arrendamentos cujo prazo do arrendamento (conforme definido na *IFRS 16*) encerra-se dentro de 12 meses a partir da data de aquisição; ou
 - (b) arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de valor baixo (conforme descrito nos parágrafos B3–B8 da *IFRS 16*).
- 28B A adquirente mensurará o passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos de arrendamento remanescentes (conforme definido na *IFRS 16*) como se o arrendamento adquirido fosse um novo arrendamento na data de aquisição. A adquirente mensurará o ativo de direito de uso pelo mesmo valor que o passivo de arrendamento, ajustado para refletir termos favoráveis ou desfavoráveis do arrendamento comparados aos termos do mercado).

Exceções ao princípio de mensuração**Direitos readquiridos**

- 29 A adquirente mensurará o valor de um direito readquirido reconhecido como um ativo intangível com base no prazo contratual restante do contrato correspondente, independentemente se os participantes do mercado levariam em consideração possíveis renovações contratuais ao mensurar seu valor justo. Os parágrafos B35 e B36 fornecem orientação de aplicação sobre esse assunto.

Transações de pagamento baseadas em ações

- 30 A adquirente mensurará um passivo ou um instrumento de patrimônio relativo a transações de pagamento baseadas em ações da adquirida ou a substituição de transações de pagamento baseadas em ações da adquirida por transações de pagamento baseadas em ações da adquirente de acordo com o método da *IFRS 2 – Pagamento Baseado em Ações* na data de aquisição. (Essa *IFRS* refere-se ao resultado desse método como a “mensuração baseada em mercado” da transação de pagamento baseada em ações.)

Ativos mantidos para venda

- 31 A adquirente mensurará um ativo não circulante adquirido (ou grupo de alienação) que seja classificado como mantido para venda na data de aquisição de acordo com a *IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para a Venda e Operações Descontinuadas*, pelo valor justo menos os custos para vender em consonância com os parágrafos 15–18 dessa *IFRS*.

Contratos de seguro

- 31A A adquirente mensurará um grupo de contratos dentro do alcance da *IFRS 17 – Contratos de Seguro* adquirido em uma combinação de negócios, e quaisquer ativos para fluxos de caixa de aquisição de seguro conforme definido na *IFRS 17*, como um passivo ou ativo de acordo com os parágrafos 39 e B93–B95F da *IFRS 17*, na data de aquisição.

Reconhecendo e mensurando o ágio ou um ganho em uma compra vantajosa

- 32 A adquirente reconhecerá o ágio na data de aquisição, mensurado como o excedente de (a) sobre (b) abaixo:

- (a) o total:
- (i) da contraprestação transferida, mensurada de acordo com esta *IFRS*, que geralmente exige o valor justo na data de aquisição (*vide* parágrafo 37);
 - (ii) do valor de qualquer participação de não controladores na adquirida, mensurado de acordo com esta *IFRS*; e
 - (iii) em uma combinação de negócios realizada em etapas (*vide* parágrafos 41 e 42), o valor justo na data de aquisição da participação patrimonial detida anteriormente pela adquirente na adquirida.
- (b) o valor líquido dos valores na data de aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, mensurados de acordo com esta *IFRS*.

- 33 Em uma combinação de negócios na qual a adquirente e a adquirida (ou seus antigos sócios) trocarem apenas participações patrimoniais, o valor justo na data de aquisição das participações patrimoniais da adquirida pode ser mensurado de forma mais confiável que o valor justo na data de aquisição das participações patrimoniais da adquirente. Nesse caso, a adquirente determinará o valor do ágio utilizando o valor justo na data de aquisição das participações patrimoniais da adquirida, em vez do valor justo na data de aquisição das participações patrimoniais transferidas. Para determinar o valor do ágio em uma combinação de negócios em que nenhuma contraprestação seja transferida, a adquirente utilizará o valor justo na data de aquisição da participação da adquirente na adquirida em vez do valor justo na data de aquisição da contraprestação transferida [parágrafo 32(a)(i)]. Os parágrafos B46–B49 fornecem orientação de aplicação sobre esse assunto.

Compras vantajosas

- 34 Ocasionalmente, uma adquirente efetuará uma compra vantajosa, que consiste em uma combinação de negócios na qual o valor no parágrafo 32(b) excede o total dos valores especificados no parágrafo 32(a). Se esse excedente permanecer após a aplicação dos requisitos do parágrafo 36, a adquirente reconhecerá o ganho resultante em lucro ou prejuízo na data de aquisição. O ganho será atribuído à adquirente.
- 35 Uma compra vantajosa pode ocorrer, por exemplo, em uma combinação de negócios que seja uma venda forçada na qual a vendedora age sob coação. Contudo, as exceções aos princípios de reconhecimento ou mensuração para itens específicos, discutidas nos parágrafos 22–31A, podem resultar também no reconhecimento de um ganho (ou mudança no valor de um ganho reconhecido) em uma compra vantajosa.
- 36 Antes de reconhecer um ganho em uma compra vantajosa, a adquirente reavaliará se identificou corretamente todos os ativos adquiridos e todos os passivos assumidos e reconhecerá quaisquer ativos ou passivos adicionais identificados nessa reavaliação. A adquirente revisará então os procedimentos utilizados na mensuração dos valores que esta *IFRS* exige que sejam reconhecidos na data de aquisição para todos os itens a seguir:
- (a) os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos;
 - (b) a participação de não controladores na adquirida, se houver;

- (c) para uma combinação de negócios realizada em etapas, a participação detida anteriormente pela adquirente na adquirida; e
- (d) a contraprestação transferida.

O objetivo da revisão é garantir que as mensurações reflitam adequadamente todas as informações disponíveis na data de aquisição.

Contraprestação transferida

- 37 A contraprestação transferida em uma combinação de negócios será mensurada pelo valor justo, que será calculado pela soma dos valores justos na data de aquisição dos ativos transferidos pela adquirente, dos passivos incorridos pela adquirente devidos a antigos sócios da adquirida e das participações patrimoniais emitidas pela adquirente. (Contudo, qualquer parcela do pagamento de prêmios baseados em ações da adquirente trocada por pagamento de prêmios detidos pelos empregados da adquirida que seja incluída na contraprestação transferida na combinação de negócios será mensurada de acordo com o parágrafo 30 e não pelo valor justo.) Exemplos de potenciais formas de contraprestação incluem caixa, outros ativos, um negócio ou uma subsidiária da adquirente, *contraprestação contingente*, instrumentos de patrimônio ordinários ou preferenciais, opções, bônus de subscrição e cotas de *entidades mútuas*.
- 38 A contraprestação transferida pode incluir ativos ou passivos da adquirente cujos valores contábeis sejam diferentes de seus valores justos na data de aquisição (por exemplo, ativos não monetários ou um negócio da adquirente). Nesse caso, a adquirente remensurará os ativos ou passivos transferidos a seus valores justos na data de aquisição e reconhecerá os ganhos ou perdas resultantes, se houver, em lucro ou prejuízo. Contudo, algumas vezes os ativos ou passivos transferidos permanecem na entidade combinada após a combinação de negócios (por exemplo, devido ao fato de que os ativos ou passivos foram transferidos à adquirida e não a seus antigos sócios) e a adquirente, desse modo, mantém o controle sobre eles. Nessa situação, a adquirente mensurará esses ativos e passivos por seus valores contábeis imediatamente antes da data de aquisição e não reconhecerá em lucro ou prejuízo um ganho ou perda sobre os ativos ou passivos que controlar, tanto antes quanto após a combinação de negócios.

Contraprestação contingente

- 39 A contraprestação que a adquirente transfere em troca pela adquirida inclui qualquer ativo ou passivo resultante de acordo de contraprestação contingente (*vide* parágrafo 37). A adquirente reconhecerá o valor justo da contraprestação contingente na data de aquisição como parte da contraprestação transferida em troca da adquirida.
- 40 A adquirente classificará uma obrigação para pagar uma contraprestação contingente que atende à definição de um instrumento financeiro como um passivo financeiro ou como patrimônio líquido com base nas definições de instrumento de patrimônio e passivo financeiro do parágrafo 11 da *IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação*. A adquirente classificará um direito à devolução de uma contraprestação anteriormente transferida como um ativo se as condições estabelecidas forem atendidas. O parágrafo 58 fornece orientação sobre a contabilização subsequente da contraprestação contingente.

Orientação adicional para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de combinações de negócios

Combinação de negócios realizada em etapas

- 41 Algumas vezes uma adquirente obtém o controle de uma adquirida na qual detinha uma participação patrimonial imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, em 31 de dezembro de 20X1, a Entidade A detém uma participação patrimonial não controladora de 35% na Entidade B. Nessa data, a Entidade A adquire uma participação adicional de 40% na Entidade B, o que lhe dá o controle da Entidade B. Esta *IFRS* refere-se a essa transação como uma combinação de negócios realizada em etapas, que algumas vezes também é referida como uma aquisição em etapas
- 42 Em uma combinação de negócios realizada em etapas, a adquirente remensurará a sua participação patrimonial detida anteriormente na adquirida ao seu valor justo na data de aquisição e reconhecerá o respectivo ganho ou perda, se houver, em lucro ou prejuízo ou em outros resultados abrangentes, conforme apropriado. Em períodos de relatório anteriores, a adquirente pode ter reconhecido mudanças no valor de sua participação patrimonial na adquirida em outros resultados abrangentes. Nesse caso, o valor reconhecido em outros resultados abrangentes será reconhecido da mesma forma que seria exigida caso a adquirente tivesse alienado diretamente a participação patrimonial detida anteriormente.

- 42A Quando uma parte de um negócio em conjunto (conforme definido na *IFRS 11 – Negócio em Conjunto*) obtém o controle de um negócio que é uma operação em conjunto (conforme definido na *IFRS 11*) e tinha direitos aos ativos e obrigações pelos passivos relativos a essa operação em conjunto imediatamente antes da data de aquisição, a transação é uma combinação de negócios realizada em etapas. A adquirente, portanto, aplicará os requisitos para uma combinação de negócios realizada em etapas, incluindo a remensuração de sua participação detida anteriormente na operação em conjunto da forma descrita no parágrafo 42. Ao fazer isso, a adquirente remensurará a totalidade de sua participação detida anteriormente na operação em conjunto.

Combinação de negócios realizada sem transferência de contraprestação

- 43 Algumas vezes uma adquirente obtém o controle de uma adquirida sem transferir contraprestação. O método de aquisição para contabilização de uma combinação de negócios aplica-se a essas combinações. Essas circunstâncias incluem:
- A adquirida recompra um número suficiente de suas próprias ações para que um investidor existente (a adquirente) obtenha o controle.
 - A perda de direitos de veto minoritários que anteriormente impediam que a adquirente controlasse uma adquirida na qual a adquirida detinha direitos de voto majoritários.
 - A adquirente e a adquirida concordam em combinar seus negócios exclusivamente por contrato. A adquirente não transfere nenhuma contraprestação em troca do controle da adquirida e não detém nenhuma participação patrimonial na adquirida, seja na data de aquisição ou anteriormente a essa data. Exemplos de combinações de negócios realizadas exclusivamente por contrato incluem a união de dois negócios em um acordo de associação ou a formação de uma sociedade anônima duplamente listada em bolsa de valores.
- 44 Em uma combinação de negócios realizada exclusivamente por contrato, a adquirente atribuirá aos sócios da adquirida o valor dos ativos líquidos da adquirida reconhecidos de acordo com esta *IFRS*. Em outras palavras, as participações patrimoniais na adquirida detidas por outras partes que não sejam a adquirente constituem uma participação de não controladores nas demonstrações financeiras pós-combinação da adquirente, ainda que o resultado seja que todas as participações patrimoniais na adquirida sejam atribuídas à participação de não controladores.

Período de Mensuração

- 45 **Se a contabilização inicial de uma combinação de negócios estiver incompleta ao final do período de relatório no qual ocorreu a combinação, a adquirente reconhecerá, em suas demonstrações financeiras, os valores provisórios dos itens para os quais a contabilização esteja incompleta. Durante o período de mensuração, a adquirente ajustará retrospectivamente os valores provisórios reconhecidos na data de aquisição para refletir novas informações obtidas sobre fatos e circunstâncias existentes na data de aquisição que, se conhecidos, teriam afetado a mensuração dos valores reconhecidos naquela data. Durante o período de mensuração, a adquirente também reconhecerá ativos ou passivos adicionais caso novas informações sejam obtidas sobre fatos e circunstâncias existentes na data de aquisição que, se conhecidos, teriam resultado no reconhecimento desses ativos e passivos naquela data. O período de mensuração se encerra assim que a adquirente recebe as informações que estava buscando sobre fatos e circunstâncias existentes na data de aquisição ou determina que não é possível obter mais informações. Contudo, o período de mensuração não excederá um ano a contar da data de aquisição.**
- 46 O período de mensuração é o período após a data de aquisição durante o qual a adquirente pode ajustar os valores provisórios reconhecidos para uma combinação de negócios. O período de mensuração fornece à adquirente tempo razoável para obter as informações necessárias para identificar e mensurar os itens a seguir na data de aquisição de acordo com os requisitos desta *IFRS*:
- os ativos identificáveis adquiridos, passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida;
 - a contraprestação transferida para a adquirida (ou outro valor utilizado na mensuração do ágio);
 - em uma combinação de negócios realizada em etapas, a participação patrimonial detida anteriormente pela adquirente na adquirida; e
 - o ágio resultante ou ganho em uma compra vantajosa.
- 47 A adquirente levará em consideração todos os fatores pertinentes ao determinar se as informações obtidas após a data de aquisição devem resultar em um ajuste aos valores provisórios reconhecidos ou se essas

informações decorrem de eventos ocorridos após a data de aquisição. Fatores pertinentes incluem a data em que as informações adicionais foram obtidas e se a adquirente pode identificar uma razão para uma mudança nos valores provisórios. É mais provável que informações obtidas pouco tempo após a data de aquisição reflitam circunstâncias que existiam na data de aquisição, do que informações obtidas alguns meses mais tarde. Por exemplo, a menos que possa ser identificado um evento intermediário que tenha alterado o seu valor justo, é provável que a venda de um ativo a um terceiro pouco tempo após a data de aquisição, por um valor significativamente diferente de seu valor justo provisório mensurado naquela data, indique um erro no valor provisório.

- 48 A adquirente reconhece um aumento (redução) no valor provisório reconhecido para um ativo (passivo) identificável por meio de uma redução (aumento) no ágio. Contudo, novas informações obtidas durante o período de mensuração podem algumas vezes resultar em um ajuste ao valor provisório de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido uma responsabilidade de pagar indenização relacionada a um acidente em uma das instalações da adquirida, sendo que a totalidade ou parte dessa responsabilidade está coberta pela apólice de seguro de responsabilidade da adquirida. Se a adquirente obtiver novas informações durante o período de mensuração sobre o valor justo na data de aquisição dessa responsabilidade, o ajuste ao ágio resultante de uma mudança no valor provisório reconhecido para a responsabilidade seria compensado (integral ou parcialmente) por um ajuste correspondente ao ágio resultante de uma mudança no valor provisório reconhecido para a indenização a ser recebida da seguradora.
- 49 Durante o período de mensuração, a adquirente reconhecerá ajustes aos valores provisórios como se a contabilização da combinação de negócios tivesse sido concluída na data de aquisição. Desse modo, a adquirente revisará informações comparativas referentes a períodos anteriores apresentadas nas demonstrações financeiras, conforme necessário, inclusive efetuando qualquer alteração na depreciação, amortização ou outros efeitos no resultado reconhecidos para concluir a contabilização inicial.
- 50 Após o término do período de mensuração, a adquirente somente revisará a contabilização de uma combinação de negócios para corrigir um erro, de acordo com a *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*.

Determinando o que faz parte da transação de combinação de negócios

- 51 **A adquirente e a adquirida podem ter um vínculo ou outro acordo preexistentes antes do início das negociações para a combinação de negócios, ou podem celebrar um acordo durante as negociações, que seja separado da combinação de negócios. Em qualquer das situações, a adquirente identificará quaisquer valores que não façam parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou seus antigos sócios) trocaram na combinação de negócios, ou seja, valores que não façam parte da troca pela adquirida. A adquirente reconhecerá como parte da aplicação do método de aquisição somente a contraprestação transferida para a adquirida e os ativos adquiridos e passivos assumidos em troca da adquirida. Transações separadas serão contabilizadas de acordo com as IFRS pertinentes.**
- 52 É provável que uma transação realizada por ou em nome da adquirente ou principalmente para o benefício da adquirente ou da entidade combinada, e não principalmente para o benefício da adquirida (ou de seus antigos sócios) antes da combinação, constitua uma transação separada. Seguem exemplos de transações separadas que não devem ser incluídas na aplicação do método de aquisição:
- (a) uma transação que efetivamente encerre vínculos preexistentes entre a adquirente e a adquirida;
 - (b) uma transação que remunere empregados ou antigos sócios da adquirida por serviços futuros; e
 - (c) uma transação que reembolse a adquirida ou seus antigos sócios pelo pagamento dos custos relacionados à aquisição da adquirente.

Os parágrafos B50–B62 fornecem orientação de aplicação sobre esse assunto.

Custos relacionados à aquisição

- 53 Custos relacionados à aquisição são custos incorridos pela adquirente para realizar uma combinação de negócios. Esses custos incluem honorários de intermediários; honorários de serviços de assessoria, jurídicos, contábeis, de avaliação e outros serviços profissionais ou de consultoria, custos administrativos gerais, incluindo os custos de manutenção de um departamento interno de aquisições, e custos de registro e emissão de títulos de dívida e de patrimônio. A adquirente contabilizará custos relacionados à aquisição como despesas nos períodos em que os custos forem incorridos e os serviços forem recebidos, com uma exceção: Os custos da emissão de títulos de dívida ou de patrimônio serão reconhecidos de acordo com a *IAS 32* e a *IFRS 9*.

Mensuração e contabilização subsequentes

54 Em geral, uma adquirente mensurará e contabilizará subsequentemente ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de patrimônio emitidos em uma combinação de negócios de acordo com outras IFRS aplicáveis a esses itens, dependendo de sua natureza. Contudo, esta IFRS fornece orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de patrimônio emitidos em uma combinação de negócios:

- (a) direitos readquiridos;
- (b) passivos contingentes reconhecidos na data de aquisição;
- (c) ativos de indenização; e
- (d) contraprestação contingente.

O parágrafo B63 fornece orientação de aplicação sobre esse assunto.

Direitos readquiridos

55 Um direito readquirido reconhecido como um ativo intangível será amortizado ao longo do prazo restante do contrato em que o direito foi concedido. Uma adquirente que subsequentemente vender um direito readquirido a um terceiro incluirá o valor contábil do ativo intangível na determinação do ganho ou perda na venda.

Passivos contingentes

56 Após o reconhecimento inicial e até que o passivo seja liquidado, cancelado ou expire, a adquirente mensurará um passivo contingente reconhecido em uma combinação de negócios pelo maior valor entre:

- (a) o valor que seria reconhecido de acordo com a IAS 37; e
- (b) o valor inicialmente reconhecido menos, se apropriado, o valor acumulado da receita reconhecido de acordo com os princípios da IFRS 15 – *Receita de Contratos com Clientes*.

Esse requisito não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a IFRS 9.

Ativos de indenização

57 No final de cada período de relatório subsequente, a adquirente mensurará um ativo de indenização que tiver sido reconhecido na data de aquisição da mesma forma que o passivo ou ativo indenizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais sobre o seu valor e, para um ativo de indenização que não seja subsequentemente mensurado ao seu valor justo, a avaliação da administração sobre a possibilidade de cobrança do ativo de indenização. A adquirente somente baixará o ativo de indenização quando cobrá-lo, vendê-lo ou, de outro modo, perder o direito sobre ele.

Contraprestação contingente

58 Algumas mudanças no valor justo de uma contraprestação contingente que a adquirente reconhece após a data da aquisição podem ter resultado de informações adicionais obtidas pela adquirente após aquela data sobre fatos e circunstâncias existentes na data da aquisição. Essas mudanças constituem ajustes ao período de mensuração, de acordo com os parágrafos 45-49. Contudo, mudanças resultantes de eventos ocorridos após a data de aquisição, como o atingimento de uma meta de lucros, de um preço específico de ação ou um marco em um projeto de pesquisa e desenvolvimento, não constituem ajustes ao período de mensuração. A adquirente contabilizará mudanças no valor justo de uma contraprestação contingente que não constituam ajustes ao período de mensuração da seguinte forma:

- (a) Uma contraprestação contingente classificada como patrimônio líquido não será remensurada e sua liquidação subsequente será contabilizada no patrimônio líquido.
- (b) Outra contraprestação contingente que:
 - (i) esteja dentro do alcance da IFRS 9 será mensurada ao valor justo em cada data de relatório e as mudanças no valor justo serão reconhecidas em lucro ou prejuízo de acordo com a IFRS 9.

- (ii) não esteja dentro do alcance da *IFRS* 9 será mensurada ao valor justo em cada data de relatório e as mudanças no valor justo serão reconhecidas em lucro ou prejuízo.

Divulgações

- 59 A adquirente divulgará informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações financeiras avaliarem a natureza e o efeito financeiro de uma combinação de negócios que ocorra:**
- (a) durante o período de relatório corrente; ou
- (b) após o final do período de relatório, mas antes que a emissão das demonstrações financeiras seja autorizada.
- 60 Para atingir o objetivo do parágrafo 59, a adquirente divulgará as informações especificadas nos parágrafos B64–B66.
- 61 A adquirente divulgará informações que permitam aos usuários de suas demonstrações financeiras avaliarem os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período de relatório corrente, relacionados a combinações de negócios ocorridas no período ou em períodos de relatório anteriores.**
- 62 Para atingir o objetivo do parágrafo 61, a adquirente divulgará as informações especificadas no parágrafo B67.
- 63 Se as divulgações específicas exigidas por esta e por outras *IFRS* não atingirem os objetivos previstos nos parágrafos 59 e 61, a adquirente divulgará quaisquer informações adicionais que sejam necessárias para atingir esses objetivos.

Data de vigência e transição

Data de vigência

- 64 Esta *IFRS* será aplicada prospectivamente a combinações de negócios cuja data de aquisição ocorra em ou após o início do primeiro período de relatório anual iniciado em ou após 1º de julho de 2009. A aplicação antecipada é permitida. Contudo, esta *IFRS* será aplicada somente no início de um período de relatório anual iniciado em ou após 30 de junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta *IFRS* antes de 1º de julho de 2009, ela divulgará esse fato e também aplicará a *IAS* 27 (tal como alterada em 2008).
- 64A [Excluído]
- 64B *Melhorias às IFRS* emitida em maio de 2010 alterou os parágrafos 19, 30 e B56 e acrescentou os parágrafos B62A e B62B. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2010. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar as alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato. A aplicação deve ser prospectiva a partir da data em que a entidade aplicou esta *IFRS* pela primeira vez.
- 64C Os parágrafos 65A–65E foram alterados pela *Melhorias às IFRS* emitida em maio de 2010. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2010. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar as alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato. As alterações serão aplicadas a saldos de contraprestação contingente decorrentes de combinações de negócios com uma data de aquisição anterior à aplicação desta *IFRS*, conforme emitida em 2008.
- 64D [Excluído]
- 64E A *IFRS* 10, emitida em maio de 2011, alterou os parágrafos 7, B13, B63(e) e o Apêndice A. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS* 10.
- 64F A *IFRS* 13 – *Mensuração ao Valor Justo*, emitida em maio de 2011, alterou os parágrafos 20, 29, 33 e 47, alterou a definição de valor justo do Apêndice A e alterou os parágrafos B22, B40, B43–B46, B49 e B64. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS* 13.
- 64G *Entidades de Investimento* (Alterações à *IFRS* 10, à *IFRS* 12 e à *IAS* 27), emitida em outubro de 2012, alterou o parágrafo 7 e acrescentou o parágrafo 2A. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2014. A aplicação antecipada de *Entidades de Investimento* é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações antecipadamente, ela aplicará também todas as alterações incluídas em *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.
- 64H [Excluído]

- 64I *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010–2012*, emitida em dezembro de 2013, alterou os parágrafos 40 e 58 e acrescentou o parágrafo 67A e seus respectivos títulos. Uma entidade aplicará essa alteração prospectivamente a combinações de negócios para as quais a data de aquisição ocorre em ou após 1º de julho de 2014. A aplicação antecipada é permitida. Uma entidade pode aplicar a alteração antecipadamente desde que a *IFRS 9* e a *IAS 37* (ambas conforme alteradas por *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010–2012*) também tenham sido aplicadas. Se uma entidade aplicar essa alteração antecipadamente, ela divulgará esse fato.
- 64J *Melhorias Anuais Ciclo 2011–2013* emitida em dezembro de 2013 alterou o parágrafo 2(a). Uma entidade aplicará prospectivamente essa alteração a períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2014. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essa alteração para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 64K A *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*, emitida em maio de 2014, alterou o parágrafo 56. Uma entidade aplicará essa alteração quando aplicar a *IFRS 15*.
- 64L A *IFRS 9*, conforme emitida em julho de 2014, alterou os parágrafos 16, 42, 53, 56, 58 e B41 e excluiu os parágrafos 64A, 64D e 64H. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 9*.
- 64M A *IFRS 16*, emitida em janeiro de 2016, alterou os parágrafos 14, 17, B32 e B42, excluiu os parágrafos B28–B30 e seus respectivos títulos e acrescentou os parágrafos 28A–28B e seus respectivos títulos. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 16*.
- 64N A *IFRS 17*, emitida em maio de 2017, alterou os parágrafos 17, 20, 21, 35 e B63, e após o parágrafo 31 acrescentou um título e o parágrafo 31A. *Alterações à IFRS 17* emitida em junho de 2020 alterou o parágrafo 31A. Uma entidade aplicará as alterações ao parágrafo 17 a combinações de negócios com uma data de aquisição após a data de aplicação inicial da *IFRS 17*. Uma entidade aplicará outras alterações quando aplicar a *IFRS 17*.
- 64O *Melhorias Anuais às Normas IFRS Ciclo 2015–2017*, emitida em dezembro de 2017, acrescentou o parágrafo 42A. Uma entidade aplicará essas alterações a combinações de negócios para os quais a data de aquisição é a partir do início do primeiro período de relatório anual iniciado a partir de 1º de janeiro de 2019. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações antecipadamente, ela divulgará esse fato.
- 64P *Definição de um Negócio*, emitido em outubro de 2018, acrescentou os parágrafos B7A–B7C, B8A e B12A–B12D, alterou a definição do termo “negócio” no Apêndice A, alterou os parágrafos 3, B7–B9, B11 e B12 e excluiu o parágrafo B10. Uma entidade aplicará essas alterações a combinações de negócios para os quais a data de aquisição é a partir do início do primeiro período de relatório anual iniciado a partir de 1º de janeiro de 2020 e a aquisições de ativos que ocorram a partir do início desse período. A aplicação antecipada dessas alterações é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 64Q A *Referência à Estrutura Conceitual*, emitida em maio de 2020, alterou os parágrafos 11, 14, 21, 22 e 23 e acrescentou os parágrafos 21A, 21B, 21C e 23A. Uma entidade aplicará essas alterações a combinações de negócios para os quais a data de aquisição é a partir do início do primeiro período de relatório anual iniciado a partir de 1º de janeiro de 2022. A aplicação antecipada é permitida se uma entidade também aplica, ao mesmo tempo ou antes, todas as alterações feitas pelas *Alterações às Referências à Estrutura Conceitual nas Normas IFRS*, emitida em março de 2018.

Transição

- 65 Ativos e passivos decorrentes de combinações de negócios cujas datas de aquisição tenham precedido a aplicação desta *IFRS* não serão ajustados por ocasião da aplicação desta *IFRS*.
- 65A Os saldos de contrapartida contingente decorrentes de combinações de negócios cujas datas de aquisição antecederam a data em que uma entidade aplicou pela primeira vez esta *IFRS*, conforme emitida em 2008, não serão ajustados no momento da aplicação desta *IFRS* pela primeira vez. Os parágrafos 65B–65E serão aplicados na contabilização subsequente desses saldos. Os parágrafos 65B–65E não se aplicarão à contabilização de saldos de contraprestação contingente decorrentes de combinações de negócios com datas de aquisição a partir da data em que a entidade aplicou esta *IFRS* pela primeira vez, conforme emitida em 2008. Nos parágrafos 65B–65E combinação de negócios refere-se exclusivamente a combinações de negócios cuja data de aquisição antecedeu a aplicação desta *IFRS* conforme emitida em 2008.
- 65B Se um acordo de combinação de negócios estabelece um ajuste ao custo da combinação condicionada a eventos futuros, a adquirente incluirá o valor desse ajuste no custo da combinação na data de aquisição se o ajuste for provável e puder ser mensurado de forma confiável.

- 65C Um acordo de combinação de negócios pode permitir ajustes ao custo da combinação que sejam contingentes a um ou mais eventos futuros. O ajuste poderia, por exemplo, ser contingente a um nível específico de lucro a ser mantido ou alcançado em períodos futuros ou ao preço de mercado dos instrumentos emitidos que estão sendo mantidos. Geralmente é possível estimar o valor desse ajuste na época da contabilização inicial da combinação sem prejudicar a confiabilidade das informações, ainda que exista certa incerteza. Se os eventos futuros não ocorrerem ou a estimativa precisar ser revisada, o custo da combinação de negócios será apropriadamente ajustado.
- 65D Contudo, quando um acordo de combinação de negócios dispõe sobre tal ajuste, esse ajuste não é incluído no custo da combinação na época da contabilização inicial da combinação se ele não for provável ou não puder ser mensurado de forma confiável. Se esse ajuste tornar-se subsequentemente provável e puder ser mensurado de forma confiável, a contraprestação adicional será tratada como um ajuste ao custo da combinação.
- 65E Em algumas circunstâncias, a adquirente poderá ser obrigada a efetuar um pagamento subsequente ao vendedor como contraprestação por uma redução no valor dos ativos concedidos, instrumentos de patrimônio emitidos ou passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controle da adquirida. Esse é o caso, por exemplo, quando a adquirente garante o preço de mercado de instrumentos de dívida ou de patrimônio emitidos como parte do custo da combinação de negócios e é obrigada a emitir instrumentos de dívida ou de patrimônio adicionais para restaurar o custo originalmente determinado. Nesses casos, nenhum aumento no custo da combinação de negócios é reconhecido. No caso de instrumentos de patrimônio, o valor justo do pagamento adicional é compensado por uma redução equivalente no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é considerado uma redução no prêmio ou um aumento no desconto sobre a emissão inicial.
- 66 Uma entidade, tal como uma entidade mútua, que ainda não tiver aplicado a *IFRS 3* e possuir uma ou mais combinações de negócios contabilizadas utilizando-se o método de compra aplicará as disposições de transição dos parágrafos B68 e B69.

Impostos sobre a renda

- 67 Para combinações de negócios nas quais a data de aquisição seja anterior à aplicação desta *IFRS*, a adquirente aplicará prospectivamente os requisitos do parágrafo 68 da *IAS 12*, conforme alterada por esta *IFRS*. Ou seja, a adquirente não ajustará a contabilização de combinações de negócios anteriores para refletir mudanças reconhecidas anteriormente nos impostos diferidos ativos reconhecidos. Contudo, a partir da data *IFRS* for aplicada, a adquirente reconhecerá, como um ajuste em lucro ou prejuízo (ou, se a *IAS 12* exigir, fora de lucro ou prejuízo), mudanças nos impostos diferidos ativos reconhecidos.

Referência à *IFRS 9*

- 67A Se uma entidade aplicar esta Norma, mas ainda não aplicar a *IFRS 9*, qualquer referência à *IFRS 9* será lida como uma referência à *IAS 39*.

Revogação da *IFRS 3 (2004)*

- 68 Esta *IFRS* substitui a *IFRS 3 – Combinações de Negócios* (tal como emitida em 2004).

Apêndice A Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

| | |
|--|---|
| adquirida | O negócio ou negócios cujo controle é obtido pela adquirente em uma combinação de negócios . |
| adquirente | A entidade que obtém o controle da adquirida . |
| data de aquisição | A data em que a adquirente obtém o controle da adquirida . |
| negócio | Um conjunto integrado de atividades e ativos que é capaz de ser conduzido e administrado com a finalidade de fornecer produtos ou serviços a clientes, gerando receitas de investimentos (tais como dividendos ou juros) ou gerando outras receitas de atividades normais. |
| combinação de negócios | Uma transação ou outro evento no qual uma adquirente obtém o controle de um ou mais negócios . Transações algumas vezes referidas como “fusões verdadeiras” ou “fusões de iguais” também são combinações de negócios , conforme esse termo é utilizado nesta <i>IFRS</i> . |
| contraprestação contingente | De modo geral, uma obrigação da adquirente de transferir ativos ou participações patrimoniais adicionais aos ex-sócios de uma adquirida , como parte da troca pelo controle da adquirida, se determinados eventos futuros ocorrerem ou determinadas condições forem atendidas. Contudo, a <i>contraprestação contingente</i> pode também dar à adquirente o direito de devolução de uma contraprestação anteriormente transferida, se determinadas condições forem atendidas. |
| participações patrimoniais | Para os fins desta <i>IFRS</i> , o termo <i>participações patrimoniais</i> é amplamente utilizado para definir participações societárias de entidades de propriedade do investidor e participações de sócios, membros ou participantes de entidades mútuas . |
| valor justo | <i>Valor justo</i> é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração. (<i>Vide IFRS 13.</i>) |
| ágio | Um ativo representando os benefícios econômicos futuros decorrentes de outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios , que não são identificados individualmente nem reconhecidos separadamente. |
| identificável | Um ativo é <i>identificável</i> quando: <ol style="list-style-type: none"> (a) for separável, ou seja, for capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um respectivo contrato, ativo identificável ou passivo, independente de a entidade pretender fazê-lo; ou (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. |
| ativo intangível | Um ativo não monetário identificável , sem substância física. |
| entidade mútua | Uma entidade, exceto uma entidade de propriedade do investidor, que oferece dividendos, custos mais baixos ou outros benefícios econômicos, diretamente a seus sócios , membros ou participantes. Por exemplo, uma companhia seguradora mútua, uma cooperativa de crédito e uma cooperativa tradicional são todas entidades mútuas. |
| participação de não controladores | O patrimônio líquido em uma subsidiária não atribuível, direta ou indiretamente, a uma controladora. |
| sócios | Para os fins desta <i>IFRS</i> , o termo <i>sócios</i> é amplamente utilizado para incluir titulares de participações societárias de entidades de propriedade do investidor e sócios, membros |

ou participantes de **entidades mútuas**.

Apêndice B

Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

Combinações de negócios de entidades sob controle comum [aplicação do parágrafo 2(c)]

- B1 Esta IFRS não se aplica a uma combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. Uma combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios na qual todas as entidades ou negócios combinantes são controlados pela mesma parte ou partes, tanto antes quanto depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.
- B2 Um grupo de indivíduos será considerado como controlando uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver coletivamente o poder de reger suas políticas financeiras e operacionais, de modo a obter benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance desta IFRS quando o mesmo grupo de indivíduos tem, como resultado de acordos contratuais, o poder coletivo de reger as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades combinantes de modo a obter benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo não for transitório.
- B3 Uma entidade pode ser controlada por um indivíduo ou um grupo de indivíduos agindo em conjunto sob um acordo contratual, e esse indivíduo ou grupo de indivíduos pode não estar sujeito aos requisitos de relatório financeiro das IFRS. Portanto, não é necessário que as entidades combinantes sejam incluídas como parte das mesmas demonstrações financeiras consolidadas em relação a uma combinação de negócios a ser considerada como envolvendo entidades sob controle comum.
- B4 A extensão das participações de não controladores em cada uma das entidades combinantes antes e após a combinação de negócios não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum. Da mesma forma, o fato de que uma das entidades combinantes é uma subsidiária que foi excluída das demonstrações financeiras consolidadas não é relevante para determinar se uma combinação envolve entidades sob controle comum.

Identificando uma combinação de negócios (aplicação do parágrafo 3)

- B5 Esta IFRS define uma combinação de negócios como uma transação ou outro evento no qual uma adquirente obtém o controle de um ou mais negócios. Uma adquirente pode obter o controle de uma adquirida de várias formas, como, por exemplo:
- transferindo caixa, equivalentes de caixa ou outros ativos (incluindo ativos líquidos que constituam um negócio);
 - incorrendo em passivos;
 - emitindo participações patrimoniais;
 - fornecendo mais de um tipo de contraprestação; ou
 - sem transferir contraprestação, inclusive exclusivamente por contrato (*vide* parágrafo 43).
- B6 Uma combinação de negócios pode ser estruturada de várias formas, por motivos legais, fiscais ou outros, incluindo:
- um ou mais negócios se tornam subsidiárias de uma adquirente, ou os ativos líquidos de um ou mais negócios são legalmente incorporados à adquirente;
 - uma entidade combinante transfere seus ativos líquidos, ou seus sócios transferem suas participações patrimoniais, a outra entidade combinante ou a seus sócios;
 - todas as entidades combinantes transferem seus ativos líquidos, ou os sócios dessas entidades transferem suas participações patrimoniais, a uma entidade recém-formada (algumas vezes referida como uma transação de *roll-up* ou *put-together*); ou
 - um grupo de antigos sócios de uma das entidades combinantes obtém o controle da entidade combinada.

Definição de negócio (aplicação do parágrafo 3)

- B7 Um negócio consiste em insumos e processos aplicados a esses insumos, que possuem a capacidade de contribuir para gerar produção. Os três elementos de um negócio são definidos da seguinte forma (*vide* parágrafos B8–B12D para orientação sobre os elementos de um negócio):
- (a) **Insumo:** Qualquer recurso econômico que gere produção, ou que tenha a capacidade de contribuir para gerar produção, quando um ou mais processos são aplicados a ele. Exemplos incluem ativos não circulantes (incluindo ativos intangíveis ou direitos ao uso de ativos não circulantes), propriedade intelectual, a capacidade de obter acesso a materiais ou direitos necessários e empregados.
 - (b) **Processo:** Qualquer sistema, padrão, protocolo, convenção ou regra que, quando aplicado a um insumo ou insumos, gere produção ou tenha a capacidade de gerar produção. Exemplos incluem processos de gestão estratégica, processos operacionais e processos de gestão de recursos. Esses processos são geralmente documentados, mas a capacidade intelectual de uma força de trabalho organizada, com as habilidades e a experiência necessárias, seguindo regras e convenções, pode proporcionar os processos necessários que podem ser aplicados aos insumos para gerar produção. (Sistemas contábeis, de faturamento, de folha de pagamento e outros sistemas administrativos usualmente não constituem processos utilizados para gerar produção.)
 - (c) **Produção:** O resultado de insumos e processos aplicados a esses insumos que forneça produtos ou serviços a clientes, gere receitas de investimentos (tais como dividendos ou juros) ou gere outras receitas de atividades normais.

Teste opcional para identificar concentração de valor justo

- B7A O parágrafo B7B estabelece um teste opcional (o teste de concentração) que permite uma avaliação simplificada se um conjunto adquirido de ativos e passivos não é um negócio. Uma entidade pode escolher aplicar ou não o teste. Uma entidade pode fazer essa escolha separadamente para cada transação ou outro evento. O teste de concentração tem as seguintes consequências:
- (a) se o teste de concentração for atendido, o conjunto de atividades e ativos é determinado como não sendo um negócio e não é necessária nenhuma outra avaliação.
 - (b) se o teste de concentração não for atendido, ou se a entidade decide não aplicar o teste, a entidade realizará, então, a avaliação estabelecida nos parágrafos B8–B12D.
- B7B O teste de concentração é atendido se substancialmente todo o valor justo dos ativos brutos adquiridos estiver concentrado em um único ativo identificável ou grupo de ativos identificáveis similares. Para o teste de concentração:
- (a) ativos brutos adquiridos excluirá caixa e equivalentes de caixa, impostos diferidos ativos e ágio resultante dos efeitos de impostos diferidos passivos.
 - (b) o valor justo dos ativos adquiridos brutos incluirá qualquer contraprestação transferida (mais o valor justo de qualquer participação de não controladores ou o valor justo de qualquer participação detida anteriormente) excedente ao valor justo de ativos líquidos identificáveis adquiridos. O valor justo dos ativos adquiridos brutos pode normalmente ser determinado como o total obtido somando o valor justo da contraprestação transferida (mais o valor justo de qualquer participação de não controladores e o valor justo de qualquer participação detida anteriormente) ao valor justo dos passivos assumidos (exceto impostos diferidos passivos), e então excluindo os itens identificados no subparágrafo (a). Contudo, se o valor justo dos ativos adquiridos brutos for maior do que esse total, às vezes pode ser necessário um cálculo mais preciso.
 - (c) um único ativo identificável incluirá qualquer ativo ou grupo de ativos que seria reconhecido e mensurado como um único ativo identificável em uma combinação de negócios.
 - (d) se um ativo tangível estiver vinculado a outro ativo tangível, e não puder ser fisicamente removido e utilizado separadamente desse outro ativo tangível (ou de um ativo subjacente sujeito a um arrendamento, conforme definido na *IFRS 16 – Arrendamentos*), sem incorrer em custo significativo, ou diminuição significativa na utilidade ou valor justo de qualquer dos ativos (por exemplo, terreno e edificações), esses ativos serão considerados um único ativo identificável.
 - (e) ao avaliar se os ativos são similares, uma entidade considerará a natureza de cada ativo identificável único e os riscos associados à administração e geração de produção dos ativos (ou seja, as características de risco).
 - (f) não serão considerados ativos similares:

- (i) um ativo tangível e um ativo intangível;
- (ii) ativos tangíveis em diferentes classes (por exemplo, estoque, equipamentos de fabricação e veículos), salvo se forem considerados um único ativo identificável de acordo com o critério no subparágrafo (d);
- (iii) ativos intangíveis identificáveis em diferentes classes (por exemplo, nomes de marca, licenças e ativos intangíveis em desenvolvimento);
- (iv) um ativo financeiro e um ativo não financeiro;
- (v) ativos financeiros em diferentes classes (por exemplo, contas a receber e investimentos em instrumentos de patrimônio); e
- (vi) ativos identificáveis que estão dentro da mesma classe de ativos, mas possuem características de risco significativamente diferentes.

B7C Os requisitos no parágrafo B7B não modificam a orientação sobre ativos similares na IAS 38 – *Ativos Intangíveis*, nem modificam o significado do termo “classe” na IAS 16 – *Imobilizado*, IAS 38 e IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgação*.

Elementos de um negócio

- B8 Embora negócios normalmente gerem produção, a produção não é necessária para que um conjunto integrado de atividades e ativos se qualifique como um negócio. Para ser capaz de ser conduzido e administrado para a finalidade identificada na definição de um negócio, um conjunto integrado de atividades e ativos requer dois elementos essenciais – insumos e processos aplicados a esses insumos. Um negócio não precisa incluir todos os insumos ou processos que o vendedor utilizava ao operar esse negócio. Contudo, para ser considerado um negócio, um conjunto integrado de atividades e ativos deve incluir, no mínimo, um insumo e um processo substantivo que juntos contribuem significativamente para a capacidade de gerar produção. Os parágrafos B12–B12D especificam como avaliar se um processo é substantivo.
- B8A Se um conjunto adquirido de atividades e ativos possui produção, uma continuidade de receita não indica por si só que tanto um insumo como um processo substantivo foram adquiridos.
- B9 A natureza dos elementos de um negócio varia por setor e pela estrutura das operações (atividades) de uma entidade, incluindo o estágio de desenvolvimento da entidade. Negócios estabelecidos frequentemente possuem muitos tipos diferentes de insumos, processos e produção, enquanto novos negócios frequentemente possuem poucos insumos e processos e, algumas vezes, somente uma única produção (produto). Quase todos os negócios também possuem passivos, mas um negócio não precisa ter passivos. Além disso, um conjunto adquirido de atividades e ativos que não seja um negócio poderia ter passivos.
- B10 [Excluído]
- B11 Determinar se um conjunto específico de atividades e ativos é um negócio dependerá se o conjunto integrado é capaz de ser conduzido e gerenciado como um negócio por um participante do mercado. Assim, ao avaliar se um conjunto específico é um negócio, não é relevante se a vendedora operava o conjunto como um negócio ou se a adquirente pretende operar o conjunto como um negócio.

Avaliando se um processo adquirido é substantivo

- B12 Os parágrafos B12A–B12D explicam como avaliar se um processo adquirido é substantivo se o conjunto adquirido de atividades e ativos não possui produção (parágrafo B12B) e se possui produção (parágrafo B12C).
- B12A Um exemplo de um conjunto adquirido de atividades e ativos que não possui produção na data de aquisição é uma entidade em estágio inicial que não iniciou a geração de receita. Além do mais, se um conjunto adquirido de atividades e ativos estava gerando receita na data de aquisição, considera-se que tenha produção nessa data, mesmo se posteriormente não gere mais receita de clientes externos, por exemplo, porque será integrada pela adquirente.
- B12B Se um conjunto de atividades e ativos não possui produção na data de aquisição, um processo adquirido (ou grupo de processos) será considerado substantivo somente se:
- (a) for essencial para a capacidade de desenvolver ou converter um insumo ou insumos adquiridos em produção; e
 - (b) os insumos adquiridos incluem tanto uma força de trabalho organizada que tenha as competências necessárias, conhecimento ou experiência para desempenhar esse processo (ou

grupo de processos) como outros insumos que a força de trabalho organizada poderia desenvolver ou converter em produção. Esses outros insumos poderiam incluir:

- (i) propriedade intelectual que poderia ser utilizada para desenvolver um produto ou serviço;
- (ii) outros recursos econômicos que poderiam ser desenvolvidos para gerar produção; ou
- (iii) direitos de obter acesso a materiais necessários ou direitos que permitam a criação de produção futura.

Exemplos de insumos mencionados nos subparágrafos (b)(i)–(iii) incluem tecnologia, projetos de pesquisa e desenvolvimento em andamento, imóvel e direitos de exploração mineral.

B12C Se um conjunto de atividades e ativos possui produção na data de aquisição, um processo adquirido (ou grupo de processos) será considerado substantivo se, quando aplicado a um insumo ou insumos adquiridos:

- (a) for essencial para a capacidade de continuar gerando produção, e os insumos adquiridos incluem uma força de trabalho organizada com as competências, conhecimento ou experiência necessários para desempenhar esse processo (ou grupo de processos); ou
- (b) contribuir significativamente para a capacidade de continuar gerando produção e:
 - (i) for considerado exclusivo ou escasso; ou
 - (ii) não puder ser substituído sem custo, esforço ou atraso significativo na capacidade de continuar gerando produção.

B12D A discussão adicional abaixo corrobora tanto o parágrafo B12B como o B12C:

- (a) um contrato adquirido é um insumo e não um processo substantivo. Não obstante, um contrato adquirido, por exemplo, um contrato para gestão de propriedades terceirizada ou gestão de ativos terceirizada, pode proporcionar acesso a uma força de trabalho organizada. Uma entidade avaliará se uma força de trabalho organizada acessada através de tal contrato desempenha um processo substantivo que a entidade controla e, portanto, adquiriu. Os fatores a serem considerados ao fazer essa avaliação incluem a duração do contrato e seus prazos de renovação.
- (b) as dificuldades na substituição de uma força de trabalho organizada adquirida pode indicar que a força de trabalho organizada adquirida desempenha um processo que é crítico para a capacidade de gerar produção.
- (c) um processo (ou grupo de processos) não é crítico se, por exemplo, for auxiliar ou secundário dentro do contexto de todos os processos requeridos para gerar produção.

Identificando a adquirente (aplicação dos parágrafos 6 e 7)

B13 A orientação da *IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas* será utilizada para identificar a adquirente – a entidade que obtém o controle da adquirida. Se uma combinação de negócios tiver ocorrido, mas a aplicação da orientação da *IFRS 10* não indicar claramente qual das entidades combinantes é a adquirente, os fatores contidos nos parágrafos B14–B18 serão considerados para efetuar essa determinação.

B14 Em uma combinação de negócios efetuada principalmente pela transferência de caixa ou outros ativos ou pela assunção de passivos, a adquirente é geralmente a entidade que transfere caixa ou outros ativos ou que incorre em passivos.

B15 Em uma combinação de negócios realizada principalmente por meio da troca de participações patrimoniais, a adquirente é geralmente a entidade que emite suas participações patrimoniais. Contudo, em algumas combinações de negócios, comumente denominadas “aquisições reversas”, a entidade emitente é a adquirida. Os parágrafos B19–B27 oferecem orientação sobre a contabilização de aquisições reversas. Outros fatos e circunstâncias pertinentes também serão levados em consideração na identificação da adquirente em uma combinação de negócios realizada por meio da troca de participações patrimoniais, incluindo:

- (a) *os direitos de voto relativos na entidade combinada após a combinação de negócios* – A adquirente é geralmente a entidade combinante cujos sócios, como um grupo, retêm ou recebem a maior parcela dos direitos de voto na entidade combinada. Ao determinar qual grupo de sócios retém ou recebe a maior parcela dos direitos de voto, a entidade considerará a existência de quaisquer acordos de voto incomuns ou especiais e opções, bônus de subscrição ou títulos conversíveis.

- (b) *a existência de uma grande participação minoritária com direito a voto na entidade combinada, se nenhum outro sócio ou grupo organizado de sócios tiver uma participação significativa com direito a voto* – A adquirente é geralmente a entidade combinante cujo único sócio ou grupo organizado de sócios detiver a maior participação minoritária com direito a voto na entidade combinada.
- (c) *a composição do órgão de administração da entidade combinada* – A adquirente é geralmente a entidade combinante cujos sócios têm a capacidade de eleger, nomear ou destituir a maioria dos membros do órgão de administração da entidade combinada.
- (d) *a composição da administração sênior da entidade combinada* – A adquirente é geralmente a entidade combinante cuja administração (anterior) domina a administração da entidade combinada.
- (e) *os termos da troca de participações patrimoniais* – A adquirente é geralmente a entidade combinante que paga prêmio sobre o valor justo pré-combinação das participações patrimoniais da outra entidade ou entidades combinantes.
- B16 A adquirente é geralmente a entidade combinante cujo porte relativo (mensurado, por exemplo, em ativos, receitas ou resultado) é significativamente maior que o da outra entidade ou entidades combinantes.
- B17 Em uma combinação de negócios envolvendo mais que duas entidades, a determinação da adquirente incluirá a consideração de, entre outras coisas, qual das entidades combinantes iniciou a combinação, bem como o porte relativo das entidades combinantes.
- B18 Uma entidade recém-formada para realizar uma combinação de negócios não é necessariamente a adquirente. Se uma nova entidade for formada para emitir participações patrimoniais a fim de realizar uma combinação de negócios, uma das entidades combinantes existente antes da combinação de negócios será identificada como a adquirente por meio da aplicação da orientação fornecida nos parágrafos B13-B17. Por outro lado, uma nova entidade que transfere caixa ou outros ativos ou que incorre em passivos como contraprestação pode ser a adquirente.

Aquisições reversas

- B19 Uma aquisição reversa ocorre quando a entidade que emite títulos (a adquirente legal) é identificada como a adquirida para fins contábeis, com base na orientação fornecida nos parágrafos B13–B18. A entidade cujas participações patrimoniais sejam adquiridas (a adquirida legal) deve ser a adquirente para fins contábeis, para que a transação seja considerada uma aquisição reversa. Por exemplo, aquisições reversas algumas vezes ocorrem quando uma entidade privada deseja abrir seu capital, mas não deseja registrar suas ações. Para alcançar esse fim, a entidade privada fará com que uma entidade pública adquira suas participações patrimoniais em troca das participações patrimoniais da entidade pública. Nesse exemplo, a entidade pública é a **adquirente legal**, pois emitiu suas participações patrimoniais, e a entidade privada é a **adquirida legal**, pois suas participações patrimoniais foram adquiridas. Contudo, a aplicação da orientação dos parágrafos B13-B18 resulta na identificação:
- (a) da entidade pública como a **adquirida** para fins contábeis (a adquirida contábil); e
- (b) da entidade privada como a **adquirente** para fins contábeis (a adquirente contábil).

A adquirida contábil deve atender à definição de negócio para que a transação seja contabilizada como uma aquisição reversa e para que todos os princípios de reconhecimento e mensuração desta IFRS, inclusive o requisito de reconhecimento do ágio, sejam aplicáveis.

Mensurando a contraprestação transferida

- B20 Em uma aquisição reversa, a adquirente contábil geralmente não emite contraprestação pela adquirida. Em vez disso, a adquirida contábil emite suas ações aos sócios da adquirente contábil. Conseqüentemente, o valor justo na data de aquisição da contraprestação transferida pela adquirente contábil, por sua participação na adquirida contábil, é baseado no número de participações patrimoniais que a subsidiária legal teria que ter emitido para dar aos sócios da controladora legal o mesmo percentual de participação patrimonial na entidade combinante que resulta da aquisição reversa. O valor justo do número de participações patrimoniais calculado dessa forma pode ser usado como o valor justo da contraprestação transferida em troca da adquirida.

Elaboração e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

- B21 Demonstrações financeiras consolidadas elaboradas após uma aquisição reversa são emitidas sob o nome da controladora legal (adquirida contábil), mas descritas nas notas explicativas como uma continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (adquirente contábil), com um ajuste, que é um ajuste retroativo ao capital legal da adquirente contábil para refletir o capital legal da adquirida contábil. Esse ajuste é necessário para refletir o capital da controladora legal (a adquirida contábil). Informações comparativas apresentadas nessas demonstrações financeiras consolidadas também são ajustadas retroativamente para refletir o capital legal da controladora legal (adquirida contábil).
- B22 Como as demonstrações financeiras consolidadas representam a continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal, exceto no tocante à sua estrutura de capital, as demonstrações financeiras consolidadas refletem:
- os ativos e passivos da subsidiária legal (a adquirente contábil) reconhecidos e mensurados por seus valores contábeis pré-combinação.
 - os ativos e passivos da controladora legal (a adquirida contábil) reconhecidos e mensurados de acordo com esta *IFRS*.
 - os lucros acumulados e outros saldos patrimoniais da subsidiária legal (adquirente contábil) **antes** da combinação de negócios.
 - o valor reconhecido como participações patrimoniais emitidas nas demonstrações financeiras consolidadas, determinado somando-se as participações patrimoniais emitidas da subsidiária legal (a adquirente contábil) em circulação imediatamente antes da combinação de negócios pelo valor justo da controladora legal (adquirida contábil). Contudo, a estrutura patrimonial (ou seja, o número e tipo de participações patrimoniais emitidas) reflete a estrutura patrimonial da controladora legal (a adquirida contábil), incluindo as participações patrimoniais que a controladora legal emitiu para realizar a combinação. Consequentemente, a estrutura patrimonial da subsidiária legal (a adquirente contábil) é reapresentada utilizando-se o coeficiente de troca estabelecido no contrato de aquisição para refletir o número de ações da controladora legal (a adquirida contábil) emitidas na aquisição reversa.
 - a parcela proporcional da participação de não controladores sobre os valores contábeis pré-combinação de lucros acumulados e outras participações patrimoniais da subsidiária legal (adquirente contábil), conforme discutido nos parágrafos B23 e B24.

Participação de não controladores

- B23 Em uma aquisição reversa, alguns dos sócios da adquirida legal (a adquirente contábil) podem não trocar suas participações patrimoniais por participações patrimoniais da controladora legal (a adquirida contábil). Esses sócios são tratados como uma participação de não controladores nas demonstrações financeiras consolidadas após a aquisição reversa. Isso ocorre porque os sócios da adquirida legal que não trocam suas participações patrimoniais por participações patrimoniais da adquirente legal possuem uma participação somente nos resultados e ativos líquidos da adquirida legal—não nos resultados e ativos líquidos da entidade combinada. Inversamente, ainda que a adquirente legal seja a adquirida para fins contábeis, os sócios da adquirente legal possuem uma participação sobre os resultados e ativos líquidos da entidade combinada.
- B24 Os ativos e passivos da adquirida legal são mensurados e reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas por seus valores contábeis pré-combinação [*vide* parágrafo B22(a)]. Portanto, em uma aquisição reversa, a participação de não controladores reflete a participação proporcional dos acionistas não controladores nos valores contábeis pré-combinação dos ativos líquidos da adquirida legal, ainda que as participações de não controladores em outras aquisições sejam mensuradas por seu valor justo na data de aquisição.

Lucros por ação

- B25 Conforme indicado no parágrafo B22(d), a estrutura patrimonial nas demonstrações financeiras consolidadas após uma aquisição reversa reflete a estrutura patrimonial da adquirente legal (a adquirida contábil), incluindo as participações patrimoniais emitidas pela adquirente legal para realizar a combinação de negócios.

- B26 No cálculo do número médio ponderado de ações ordinárias em circulação (o denominador do cálculo dos lucros por ação) durante o período no qual ocorrer a aquisição reversa:
- o número de ações ordinárias em circulação desde o início daquele período até a data de aquisição será calculado com base no número médio ponderado de ações ordinárias da adquirida legal (adquirente contábil) em circulação durante o período multiplicado pelo coeficiente de troca estabelecido no contrato de fusão; e
 - o número de ações ordinárias em circulação desde a data de aquisição até o final daquele período será o número real de ações ordinárias da adquirente legal (a adquirida contábil) em circulação durante aquele período.
- B27 Os lucros básicos por ação para cada período comparativo antes da data de aquisição, apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas após uma aquisição reversa, serão calculados dividindo-se:
- o lucro ou prejuízo da adquirida legal atribuível a titulares de ações ordinárias em cada um desses períodos, pelo
 - número médio ponderado histórico de ações ordinárias em circulação da adquirida legal, multiplicado pelo coeficiente de troca estabelecido no contrato de aquisição.

Reconhecendo ativos adquiridos e passivos assumidos específicos (aplicação dos parágrafos 10-13)

B28–B30 [Excluídos]

Ativos intangíveis

- B31 A adquirente reconhecerá, separadamente do ágio, os ativos intangíveis identificáveis adquiridos em uma combinação de negócios. Um ativo intangível é identificável se atender aos critérios de separação ou os critérios contratuais-legais.
- B32 Um ativo intangível que atende aos critérios contratuais-legais é identificável ainda que o ativo não seja transferível ou separável da adquirida ou de outros direitos e obrigações. Por exemplo:
- [excluído]
 - uma adquirida detém e opera uma usina nuclear. A licença de operação dessa usina é um ativo intangível que atende aos critérios contratuais-legais para reconhecimento separadamente do ágio, ainda que a adquirente não possa vendê-la ou transferi-la separadamente da usina adquirida. A adquirente pode reconhecer o valor justo da licença de operação e o valor justo da usina como um único ativo para fins de relatório financeiro se as vidas úteis desses ativos forem similares.
 - uma adquirida possui uma patente de tecnologia. Ela licenciou essa patente a terceiros, para uso exclusivo destes fora do mercado doméstico, recebendo em troca um determinado percentual sobre as receitas futuras. Tanto a patente de tecnologia quando o respectivo contrato de licença atendem aos critérios contratuais-legais para reconhecimento separadamente do ágio, ainda que a venda ou troca da patente e do respectivo contrato de licença separadamente um do outro não fosse praticável.
- B33 O critério de separação significa que um ativo intangível adquirido pode ser separado ou segregado da adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato ou com um ativo ou passivo identificável correspondente. Um ativo intangível que a adquirente poderia vender, licenciar ou, de outro modo, trocar por outro bem de valor atende ao critério de separação, ainda que a adquirente não pretenda vendê-lo, licenciá-lo ou, de outro modo, trocá-lo. Um ativo intangível adquirido atende ao critério de separação se houver evidência de transações de troca para esse tipo de ativo ou para um ativo de tipo similar, ainda que essas transações sejam incomuns e independentemente se a adquirente está envolvida nelas. Por exemplo, listas de clientes e assinantes são frequentemente licenciadas e, desse modo, atendem ao critério de separação. Ainda que uma adquirida acredite que suas listas de clientes possuem características diferentes de outras listas de clientes, o fato de que listas de clientes são frequentemente licenciadas de modo geral significa que a lista de clientes adquirida atende ao critério de separação. Contudo, uma lista de clientes adquirida em uma combinação de negócios não atende ao critério de separação se os termos dos acordos de confidencialidade ou outros proibirem a entidade de vender, arrendar ou, de outro modo, trocar informações sobre seus clientes.

- B34 Um ativo intangível que não seja individualmente separável da adquirida ou da entidade combinada atende ao critério de separação se for separável em combinação com um contrato ou ativo ou passivo identificável correspondente. Por exemplo:
- (a) participantes do mercado trocam passivos de depósito e os respectivos ativos intangíveis do vínculo com o depositário em transações de troca observáveis. Portanto, a adquirente deve reconhecer o ativo intangível do vínculo com o depositário separadamente do ágio.
 - (b) uma adquirida possui uma marca registrada e conhecimento técnico documentado, mas não patenteado, utilizado para a fabricação do produto sujeito à proteção de marca. Para transferir a propriedade de uma marca, o sócio deve transferir também tudo o que possa ser necessário para que o novo sócio produza um produto ou serviço indistinguível daquele produzido pelo antigo sócio. Como o conhecimento técnico não patenteado deve ser separado da adquirida ou da entidade combinada e vendido caso a respectiva marca seja vendida, ele atende ao critério de separação.

Direitos readquiridos

- B35 Como parte de uma combinação de negócios, uma adquirente pode readquirir um direito que tinha anteriormente concedido à adquirida para usar um ou mais dos ativos reconhecidos ou não reconhecidos da adquirente. Exemplos desses direitos incluem o direito de usar o nome comercial da adquirente de acordo com um contrato de franquia ou o direito de usar a tecnologia da adquirente de acordo com um acordo de licenciamento de tecnologia. Um direito readquirido é um ativo intangível identificável que a adquirente reconhece separadamente do ágio. O parágrafo 29 fornece orientação sobre a mensuração de um direito readquirido e o parágrafo 55 fornece orientação sobre a contabilização de um direito readquirido.
- B36 Se os termos do contrato que dão origem a um direito readquirido forem favoráveis ou desfavoráveis em comparação com os termos das transações de mercado atuais para o mesmo item ou para itens similares, a adquirente reconhecerá um ganho ou perda na liquidação. O parágrafo B52 fornece orientação sobre a mensuração desse ganho ou perda na liquidação.

Força de trabalho e outros itens não identificáveis

- B37 A adquirente inclui no ágio o valor de um ativo intangível adquirido que não seja identificável na data de aquisição. Por exemplo, uma adquirente pode atribuir valor à existência de uma força de trabalho, que consiste em um conjunto existente de empregados que permite à adquirente continuar a operar um negócio adquirido a partir da data de aquisição. Uma força de trabalho não representa o capital intelectual da força de trabalho qualificada—o conhecimento (frequentemente especializado) e a experiência que os empregados de uma adquirida agregam a suas funções. Como a força de trabalho não constitui um ativo identificado a ser reconhecido separadamente do ágio, qualquer valor a ela atribuído é incluído no ágio.
- B38 A adquirente inclui ainda no ágio qualquer valor atribuído a itens que não se qualifiquem como ativos na data de aquisição. Por exemplo, a adquirente pode atribuir valor a contratos potenciais que a adquirida esteja negociando com possíveis novos clientes na data de aquisição. Como esses contratos potenciais não são, por si só, ativos na data de aquisição, a adquirente não os reconhece separadamente do ágio. A adquirente não deve reclassificar subsequentemente o valor desses contratos do ágio para eventos que ocorram após a data de aquisição. Contudo, a adquirente deve avaliar os fatos e circunstâncias que envolvem os eventos ocorridos logo após a aquisição para determinar se um ativo intangível separadamente reconhecível existia na data de aquisição.
- B39 Após o reconhecimento inicial, a adquirente contabiliza os ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios de acordo com as disposições da IAS 38 – *Ativos Intangíveis*. Contudo, conforme descrito no parágrafo 3 da IAS 38, a contabilização de alguns ativos intangíveis adquiridos após o reconhecimento inicial é prescrita por outras IFRS.
- B40 Os critérios para identificação determinam se um ativo intangível deve ser reconhecido separadamente do ágio. Contudo, os critérios não fornecem orientação para a mensuração ao valor justo de um ativo intangível nem restringem as suposições utilizadas na mensuração do valor justo de um ativo intangível. Por exemplo, a adquirente levaria em consideração as suposições que seriam utilizadas pelos participantes do mercado ao precificar o ativo intangível na mensuração ao valor justo, tais como expectativas de futuras renovações contratuais. Não é necessário que as renovações em si atendam aos critérios para identificação. (Contudo, consulte o parágrafo 29, que prevê uma exceção ao princípio de mensuração ao valor justo para direitos readquiridos reconhecidos em uma combinação de negócios.) Os parágrafos 36 e 37 da IAS 38 fornecem orientação para determinar se os ativos intangíveis devem ser combinados com outros ativos intangíveis ou tangíveis em uma única unidade de conta.

Mensurando o valor justo de ativos identificáveis específicos e uma participação de não controladores em uma adquirida (aplicação dos parágrafos 18 e 19)

Ativos com fluxos de caixa incertos (provisões para perdas)

- B41 A adquirente não reconhecerá uma provisão para perdas separada na data de aquisição para ativos adquiridos em uma combinação de negócios que sejam mensurados por seus valores justos na data de aquisição, já que os efeitos da incerteza sobre os fluxos de caixa futuros são incluídos na mensuração ao valor justo. Por exemplo, como esta *IFRS* exige que a adquirente mensure os recebíveis adquiridos, inclusive empréstimos, por seus valores justos na data de aquisição na contabilização de uma combinação de negócios, a adquirente não reconhece uma provisão para perdas separada para os fluxos de caixa contratuais que sejam considerados como incobráveis naquela data ou uma provisão para perdas esperadas de crédito.

Ativos sujeitos a arrendamentos operacionais nos quais a adquirida é a arrendadora

- B42 Na mensuração ao valor justo na data de aquisição de um ativo, como um prédio ou uma patente, sujeito a um arrendamento operacional no qual a adquirida é a arrendadora, a adquirente levará em consideração os termos do arrendamento. A adquirente não reconhece um ativo ou passivo separado se os termos de um arrendamento operacional forem tanto favoráveis como desfavoráveis quando comparados aos termos de mercado.

Ativos que a adquirente não pretende utilizar, ou que pretende utilizar de forma diferente de outros participantes do mercado

- B43 Para proteger sua posição competitiva, ou por outras razões, a adquirente pode pretender não utilizar um ativo não financeiro adquirido ativamente ou pode pretender não utilizá-lo de acordo com o seu melhor uso. Por exemplo, este pode ser o caso para um ativo intangível de pesquisa e desenvolvimento adquirido que a adquirente planeje utilizar defensivamente impedindo que outros o utilizem. Não obstante, a adquirente mensurará o valor justo do ativo não financeiro presumindo o seu melhor uso por participantes do mercado de acordo com a premissa de avaliação adequada, tanto inicialmente quanto ao mensurar o valor justo menos os custos de alienação para testes de redução ao valor recuperável subsequentes.

Participação de não controladores em uma adquirida

- B44 Esta *IFRS* permite que a adquirente mensure uma participação de não controladores na adquirida por seu valor justo na data de aquisição. Algumas vezes, uma adquirente mensurará o valor justo na data de aquisição de uma participação de não controladores, com base em um preço cotado em um mercado ativo para as ações (ou seja, aquelas não detidas pela adquirente). Em outras situações, contudo, um preço cotado em um mercado ativo para as ações não estará disponível. Nessas situações, a adquirente mensuraria o valor justo da participação de não controladores utilizando outras técnicas de avaliação.
- B45 Os valores justos da participação da adquirente na adquirida e da participação de não controladores por ação podem ser diferentes. É provável que a principal diferença seja a inclusão de um prêmio de controle no valor justo por ação da participação da adquirente na adquirida ou, inversamente, a inclusão de um desconto por falta de controle (também referido como desconto de participação de não controladores) no valor justo por ação da participação de não controladores, se os participantes do mercado levariam em conta esse prêmio ou desconto ao precificar a participação de não controladores.

Mensurando o ágio ou um ganho em uma compra vantajosa

Mensurando o valor justo na data de aquisição da participação da adquirente na adquirida utilizando técnicas de avaliação (aplicação do parágrafo 33)

- B46 Em uma combinação de negócios realizada sem a transferência de contraprestação, a adquirente deve substituir o valor justo na data de aquisição de sua participação na adquirida pelo valor justo na data de aquisição da contraprestação transferida para mensurar o ágio ou um ganho em uma compra vantajosa (*vide* parágrafos 32–34).

Considerações especiais na aplicação do método de aquisição a combinações de entidades mútuas (aplicação do parágrafo 33)

- B47 Quando duas entidades mútuas se combinam, o valor justo das participações patrimoniais ou dos membros na adquirida (ou o valor justo da adquirida) pode ser mensurado de forma mais confiável que o valor justo das participações dos membros transferidas pela adquirente. Nessa situação, o parágrafo 33 exige que a adquirente determine o valor do ágio utilizando o valor justo na data de aquisição das participações patrimoniais da adquirida, em vez do valor justo na data de aquisição das participações patrimoniais da adquirente transferidas como contraprestação. Além disso, a adquirente, em uma combinação de entidades mútuas, reconhecerá os ativos líquidos da adquirida como um acréscimo direto ao capital ou ao patrimônio líquido em sua demonstração da posição financeira, não como um acréscimo aos lucros acumulados, que é consistente com a forma pela qual outros tipos de entidades aplicam o método de aquisição.
- B48 Apesar de serem similares, em muitos aspectos, a outros negócios, entidades mútuas possuem características distintas que decorrem principalmente do fato de seus membros serem tanto clientes quanto sócios. Os membros de entidades mútuas geralmente esperam receber benefícios por sua condição como tais, geralmente na forma de redução nos honorários cobrados por produtos e serviços ou de dividendos de patrocínio. A parcela dos dividendos de patrocínio alocada a cada membro é geralmente baseada na quantidade de negócios realizados pelo membro com a entidade mútua durante o ano.
- B49 A mensuração ao valor justo de uma entidade mútua deve incluir as suposições que participantes do mercado fariam sobre os futuros benefícios aos membros, bem como quaisquer outras suposições relevantes que os participantes do mercado fariam sobre a entidade mútua. Por exemplo, uma técnica de valor presente pode ser utilizada para mensurar o valor justo de uma entidade mútua. Os fluxos de caixa usados como informações no modelo devem se basear nos fluxos de caixa esperados da entidade mútua, que provavelmente refletirão descontos para benefício dos membros, tais como reduções nos honorários cobrados por produtos e serviços.

Determinando o que faz parte da transação de combinação de negócios (aplicação dos parágrafos 51 e 52)

- B50 A adquirente deve considerar os seguintes fatores, que não se excluem nem são individualmente conclusivos, para determinar se uma transação é parte da troca pela adquirida ou se a transação é separada da combinação de negócios.
- (a) **razões para a transação** – Entender as razões pelas quais as partes da combinação (a adquirente e a adquirida, seus sócios, diretores e gerentes – e seus agentes) realizaram uma determinada transação ou acordo pode ajudar a esclarecer se essa transação ou acordo é parte da contraprestação transferida e dos ativos adquiridos ou passivos assumidos. Por exemplo, se uma transação for estruturada principalmente para o benefício da adquirente ou da entidade combinada, e não principalmente para o benefício da adquirida ou de seus antigos sócios antes da combinação, é menos provável que essa parcela da transação pago (e quaisquer ativos ou passivos correspondentes) seja parte da troca pela adquirida. Consequentemente, a adquirente contabilizaria essa parcela separadamente da combinação de negócios.
 - (b) **quem iniciou a transação** – Entender quem iniciou a transação também pode ajudar a esclarecer se essa transação é parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transação ou outro evento que seja iniciado pela adquirente pode ser realizado com o propósito de oferecer benefícios econômicos futuros à adquirente ou à entidade combinada, com pouco ou nenhum benefício sendo recebido pela adquirida ou por seus antigos sócios antes da combinação. Por outro lado, é menos provável que uma transação ou acordo iniciado pela adquirida ou por seus antigos sócios

seja para benefício da adquirente ou da entidade combinada, e mais provável que seja parte da transação de combinação de negócios.

- (c) **a época da transação** – A época da transação também pode ajudar a esclarecer se essa transação é parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transação entre a adquirente e a adquirida ocorrida durante as negociações dos termos de uma combinação de negócios pode ter sido realizada vislumbrando a combinação de negócios, com o intuito de oferecer benefícios econômicos futuros à adquirente ou à entidade combinada. Nesse caso, é provável que a adquirida ou seus antigos sócios antes da combinação de negócios obtenham pouco ou nenhum benefício da transação, exceto os benefícios que recebam como parte da entidade combinada.

Encerramento efetivo de um vínculo preexistente entre a adquirente e a adquirida em uma combinação de negócios [aplicação do parágrafo 52(a)]

B51 A adquirente e a adquirida podem ter um vínculo que existia antes que contemplassem a combinação de negócios, aqui referida como um “vínculo preexistente”. Um vínculo preexistente entre a adquirente e a adquirida pode ser contratual (por exemplo, fornecedor e cliente ou licenciador e licenciado) ou não contratual (por exemplo, autor e réu).

B52 Se a combinação de negócios efetivamente encerra um vínculo preexistente, a adquirente reconhece um ganho ou perda, mensurado da seguinte forma:

- (a) para um vínculo preexistente não contratual (como uma ação), o valor justo.
- (b) para um vínculo preexistente contratual, o que for menor entre (i) e (ii):
- (i) o valor pelo qual o contrato é favorável ou desfavorável, do ponto de vista da adquirente, quando comparado aos termos de transações de mercado atuais para os mesmos itens ou para itens similares. (Um contrato desfavorável é um contrato cujos termos são desfavoráveis em comparação com os termos de mercado atuais. Não se trata necessariamente de um contrato oneroso em que os custos inevitáveis de cumprimento das obrigações previstas no contrato excedem os benefícios econômicos que se espera receber de acordo com o contrato.)
- (ii) o valor de quaisquer provisões para encerramento do vínculo no contrato, disponíveis à parte para a qual o contrato é desfavorável.

Se (ii) for menor que (i), a diferença é incluída como parte da contabilização da combinação de negócios.

O valor do ganho ou perda reconhecido pode depender, em parte, se a adquirente tinha reconhecido anteriormente um ativo ou passivo correspondente, e o ganho ou perda reconhecido pode diferir do valor calculado pela aplicação dos requisitos acima.

B53 Um vínculo preexistente pode ser um contrato reconhecido pela adquirente como um direito readquirido. Se o contrato incluir termos que sejam favoráveis ou desfavoráveis quando comparados aos preços de transações de mercado atuais relacionados aos mesmos itens ou a itens similares, a adquirente reconhece, separadamente da combinação de negócios, um ganho ou perda pelo efetivo encerramento do contrato, mensurado de acordo com o parágrafo B52.

Acordos para pagamentos contingentes a empregados ou acionistas vendedores [aplicação do parágrafo 52(b)]

B54 Se os acordos para pagamentos contingentes a empregados ou acionistas vendedores são contraprestação contingente na combinação de negócios ou constituem operações separadas, depende da natureza desses acordos. Entender as razões pelas quais o contrato de aquisição inclui uma provisão para pagamentos contingentes, quem iniciou o acordo e quando as partes o celebraram pode ser útil na avaliação da natureza do acordo.

B55 Se não estiver claro se um acordo de pagamentos a empregados ou acionistas vendedores é parte da troca pela adquirida ou é uma transação separada da combinação de negócios, a adquirente deve considerar os seguintes indicadores:

- (a) *Continuação no emprego* – Os termos da continuação no emprego pelos acionistas vendedores que se tornam empregados chave podem ser um indicador da essência de um acordo de contraprestação contingente. Os termos relevantes de continuação no emprego podem ser

incluídos em um contrato de trabalho, contrato de aquisição ou outro documento. Um acordo de contraprestação contingente no qual os pagamentos são cancelados automaticamente em caso de desligamento do empregado constitui remuneração por serviços pós-combinação. Acordos nos quais os pagamentos contingentes não são afetados pelo desligamento podem indicar que os pagamentos contingentes constituem contraprestação adicional, e não remuneração.

- (b) *Duração da continuação no emprego* – Se o período de emprego exigido coincidir com o período de pagamento contingente ou excedê-lo, esse fato pode indicar que os pagamentos contingentes são, em essência, remuneração.
- (c) *Nível de remuneração* – Situações nas quais a remuneração do empregado, excluindo-se os pagamentos contingentes, encontra-se em um nível razoável em comparação à de outros empregados chave da entidade combinada podem indicar que os pagamentos contingentes constituem contraprestação adicional, e não remuneração.
- (d) *Pagamentos adicionais a empregados* – Se os acionistas vendedores que não se tornarem empregados receberem pagamentos contingentes por ação mais baixos que os acionistas vendedores que se tornarem empregados da entidade combinada, esse fato pode indicar que o valor adicional dos pagamentos contingentes aos acionistas vendedores que se tornarem empregados constitui remuneração.
- (e) *Número de ações detidas* – O número relativo de ações detidas pelos acionistas vendedores que permanecerem como empregados chave pode ser um indicador da essência do acordo de contraprestação contingente. Por exemplo, se os acionistas vendedores que detinham substancialmente todas as ações da adquirida permanecerem como empregados chave, esse fato pode indicar que o acordo é, em essência, um acordo de participação nos lucros, destinado a oferecer remuneração por serviços pós-combinação. Alternativamente, se os acionistas vendedores que permanecerem como empregados chave detinham apenas um pequeno número de ações da adquirida, e todos os acionistas vendedores receberem o mesmo valor de contraprestação contingente por ação, esse fato pode indicar que os pagamentos contingentes constituem contraprestação adicional. Devem ser consideradas também as participações societárias pré-aquisição detidas por partes relacionadas a acionistas vendedores que permanecerem como empregados chave, tais como familiares.
- (f) *Ligação com a avaliação* – Se a contraprestação inicial transferida na data de aquisição se basear no nível mais baixo de uma faixa estabelecida na avaliação da adquirida e a fórmula contingente se relacionar com essa abordagem de avaliação, esse fato pode sugerir que os pagamentos contingentes constituem contraprestação adicional. Alternativamente, se a fórmula de pagamento contingente for compatível com os acordos prévios de participação nos lucros, esse fato pode sugerir que a essência do acordo é fornecer remuneração.
- (g) *Fórmula para determinação da contraprestação* – A fórmula utilizada para determinar o pagamento contingente pode ser útil na avaliação da essência do acordo. Por exemplo, se um pagamento contingente for determinado com base em um múltiplo de ganhos, isso pode sugerir que a obrigação é uma contraprestação contingente na combinação de negócios e que a fórmula destina-se a estabelecer ou verificar o valor justo da adquirida. Por outro lado, um pagamento contingente que consistir em um percentual determinado dos ganhos pode sugerir que a obrigação perante os empregados é um acordo de participação nos lucros para remunerá-los por serviços prestados.
- (h) *Outros contratos e questões* – Os termos de outros acordos com acionistas vendedores (tais como contratos de não concorrência, contratos executórios, contratos de consultoria e contratos de locação de imóveis) e o tratamento dos pagamentos contingentes quanto ao imposto sobre a renda podem indicar que os pagamentos contingentes são atribuíveis a algo que não seja uma contraprestação pela adquirida. Por exemplo, em relação à aquisição, a adquirente pode celebrar um contrato de locação de imóvel com um acionista vendedor significativo. Se os pagamentos de alugueis especificados no contrato de locação forem significativamente menores que o valor de mercado, alguns ou todos os pagamentos contingentes à locadora (o acionista vendedor) exigidos por um acordo separado para pagamentos contingentes podem caracterizar, em essência, pagamentos pelo uso do imóvel locado que deveriam ser reconhecidos separadamente pela adquirente em suas demonstrações financeiras pós-combinação. Por outro lado, se o contrato de locação especificar pagamentos de alugueis que sejam compatíveis com os termos de mercado para o imóvel locado, o acordo de pagamentos contingentes ao acionista vendedor pode constituir uma contraprestação contingente na combinação de negócios.

Pagamento de prêmios baseados em ações da adquirente trocado por prêmios detidos pelos empregados da adquirida [aplicação do parágrafo 52(b)]

- B56 Uma adquirente pode trocar seus pagamentos de prêmios baseados em ações¹ (prêmios de substituição) por prêmios detidos por empregados da adquirida. Trocas de opções de compra de ações ou outros pagamentos de prêmios baseados em ações em conjunto com uma combinação de negócios são contabilizadas como modificações de pagamentos de prêmios baseados em ações de acordo com a *IFRS 2 – Pagamento Baseado em Ações*. Se a adquirente substituir os prêmios da adquirida, a totalidade ou parte das mensurações baseadas em mercado dos prêmios de substituição da adquirente será incluída na mensuração da contraprestação transferida na combinação de negócios. Os parágrafos B57–B62 fornecem orientação sobre como alocar a mensuração baseada em mercado. Entretanto, em situações em que os prêmios da adquirida expirariam em consequência de uma combinação de negócios e se a adquirente substituir esses prêmios quando não é obrigada a fazê-lo, toda a mensuração baseada em mercado dos prêmios de substituição será reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-combinação de acordo com a *IFRS 2*. Ou seja, nenhuma das mensurações baseadas em mercado desses prêmios será incluída na mensuração da contraprestação transferida na combinação de negócios. A adquirente é obrigada a substituir os prêmios da adquirida se esta ou seus empregados tiverem a capacidade de forçar a substituição. Por exemplo, para fins de aplicação desta orientação, a adquirente é obrigada a substituir os prêmios da adquirida se a substituição for exigida:
- (a) pelos termos do contrato de aquisição;
 - (b) pelos termos dos prêmios da adquirida; ou
 - (c) pelas leis ou regulamentos aplicáveis.
- B57 Para determinar a parcela de um prêmio de substituição que é parte da contraprestação transferida à adquirida e a parcela que constitui remuneração por serviço pós-combinação, a adquirente mensurará tanto os prêmios de substituição concedidos pela adquirente quanto os prêmios da adquirida na data de aquisição de acordo com a *IFRS 2*. A parcela da mensuração baseada em mercado do prêmio de substituição que for parte da contraprestação transferida em troca da adquirida é igual à parcela do prêmio da adquirida que for atribuível ao serviço pré-combinação.
- B58 A parcela do prêmio de substituição atribuível ao serviço pré-combinação é a mensuração baseada em mercado do prêmio da adquirida multiplicada pelo coeficiente entre a parcela concluída do período de aquisição de direito e o que for maior entre o período total de aquisição de direito ou o período original de aquisição de direito do prêmio da adquirida. O período de aquisição de direito é o período durante o qual todas as condições especificadas para aquisição do direito devem ser atendidas. As condições de aquisição de direito são definidas na *IFRS 2*.
- B59 A parcela de um prêmio de substituição sem direito adquirido atribuível ao serviço pós-combinação e, portanto, reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-combinação, é igual à mensuração total baseada em mercado do prêmio de substituição menos o valor atribuído ao serviço pré-combinação. Portanto, a adquirente atribui ao serviço pós-combinação qualquer valor pelo qual a mensuração baseada em mercado do prêmio de substituição exceder a mensuração baseada em mercado do prêmio da adquirida, e reconhece esse excedente como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-combinação. A adquirente atribuirá uma parcela de um prêmio de substituição ao serviço pós-combinação se ele exigir serviço pós-combinação, independentemente se os empregados prestaram todo o serviço exigido para que os direitos sobre os prêmios da adquirida fossem adquiridos antes da data de aquisição.
- B60 A parcela de um prêmio de substituição sem direito adquirido atribuível ao serviço pré-combinação, bem como a parcela atribuível ao serviço pós-combinação, refletirá a melhor estimativa disponível do número de prêmios de substituição cujos direitos se espera adquirir. Por exemplo, se a mensuração baseada em mercado da parcela de um prêmio de substituição atribuível ao serviço pré-combinação for de UM100 e a adquirente espera que apenas 95% dos prêmios terão seus direitos adquiridos, o valor incluído na contraprestação transferida na combinação de negócios será de UM95. Mudanças no número estimado de prêmios de substituição cujos direitos se espera adquirir são refletidas no custo de remuneração para os períodos nos quais ocorrerem as mudanças ou renúncias ao direito de aquisição, não como ajustes à contraprestação transferida na combinação de negócios. Do mesmo modo, os efeitos de outros eventos, tais como modificações ou o resultado final de prêmios com condições de desempenho ocorridos após a data de

¹ Nos parágrafos B56–B62 o termo "pagamento de prêmios baseados em ações" refere-se a transações de pagamento baseadas em ações cujo direito foi adquirido ou a transações de pagamento baseadas em ações cujo direito não foi adquirido.

aquisição, são contabilizados de acordo com a *IFRS 2* na determinação do custo de remuneração para o período em que o evento ocorrer.

- B61 Os mesmos requisitos são aplicados para determinar as parcelas de um prêmio de substituição atribuível ao serviço pré-combinação e pós-combinação, independentemente se o prêmio de substituição é classificado como um passivo ou como um instrumento de patrimônio de acordo com as disposições da *IFRS 2*. Todas as mudanças na mensuração baseada em mercado de prêmios classificados como passivos após a data de aquisição e os respectivos efeitos em relação ao imposto sobre a renda são reconhecidos nas demonstrações financeiras pós-combinação da adquirente, no(s) período(s) em que as mudanças ocorrerem.
- B62 Os efeitos em relação ao imposto sobre a renda de prêmios de substituição de pagamentos baseados em ações serão reconhecidos de acordo com as disposições da *IAS 12 – Impostos sobre a Renda*.

Transações de pagamento baseadas em ações liquidadas em instrumentos de patrimônio da adquirida

- B62A A adquirida pode ter transações de pagamento baseadas em ações em aberto que a adquirente não troca por suas transações de pagamento baseadas em ações. Se o direito tiver sido adquirido, essas transações de pagamento baseadas em ações da adquirida são parte da participação de não controladores na adquirida e são avaliadas com base na mensuração baseada em mercado. Se o direito não tiver sido adquirido, elas são avaliadas com base na mensuração baseada em mercado como se a data de aquisição fosse a data de concessão de acordo com os parágrafos 19 e 30.
- B62B A mensuração baseada em mercado de transações de pagamento baseadas em ações cujos direitos não são adquiridos é alocada à participação de não controladores com base no coeficiente da parcela concluída do período de aquisição de direito e o maior entre o período total de aquisição de direito e o período original de aquisição de direito da transação de pagamento baseada em ações. O saldo é alocado a serviços pós-combinação.

Outras IFRS que fornecem orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes (aplicação do parágrafo 54)

- B63 Exemplos de outras *IFRS* que fornecem orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes de ativos adquiridos e passivos assumidos ou incorridos em uma combinação de negócios incluem:
- (a) A *IAS 38* prescreve a contabilização de ativos intangíveis identificáveis adquiridos em uma combinação de negócios. A adquirente mensura o ágio pelo valor reconhecido na data de aquisição menos quaisquer perdas acumuladas por redução no valor recuperável. A *IAS 36 – Redução no Valor Recuperável de Ativos* prescreve a contabilização de perdas por redução no valor recuperável.
 - (b) [excluído]
 - (c) A *IAS 12* prescreve a contabilização subsequente de impostos diferidos ativos (incluindo impostos diferidos ativos não reconhecidos) e passivos adquiridos em uma combinação de negócios.
 - (d) A *IFRS 2* fornece orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes da parcela dos prêmios de substituição baseados em ações emitidos por uma adquirente atribuível a serviços futuros de empregados.
 - (e) A *IFRS 10* fornece orientação sobre a contabilização de mudanças na participação de uma controladora em uma subsidiária após a obtenção do controle.

Divulgações (aplicação dos parágrafos 59 e 61)

- B64 Para alcançar o objetivo do parágrafo 59, a adquirente divulgará as seguintes informações para cada combinação de negócios que ocorrer durante o período de relatório:
- (a) o nome e a descrição da adquirida.
 - (b) a data de aquisição.
 - (c) o percentual de participações patrimoniais com direito a voto adquiridas.

- (d) as principais razões da combinação de negócios e uma descrição de como a adquirente obteve o controle da adquirida.
- (e) uma descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio reconhecido, tais como as sinergias esperadas da combinação das operações da adquirida e da adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento separado ou outros fatores.
- (f) o valor justo na data de aquisição da contraprestação total transferida e o valor justo na data de aquisição de cada classe principal de contraprestação, como, por exemplo:
 - (i) caixa;
 - (ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, incluindo um negócio ou subsidiária da adquirente;
 - (iii) passivos incorridos, como, por exemplo, um passivo por contraprestação contingente; e
 - (iv) participações patrimoniais da adquirente, incluindo o número de instrumentos ou participações emitidas ou a serem emitidas e o método de mensuração do valor justo desses instrumentos ou participações.
- (g) para acordos de contrapartida contingente e ativos de indenização:
 - (i) o valor reconhecido na data de aquisição;
 - (ii) uma descrição do acordo e da base para determinação do valor do pagamento; e
 - (iii) uma estimativa da faixa de resultados (sem descontos) ou, se uma faixa não puder ser estimada, esse fato e as razões pelas quais uma faixa não pode ser estimada. Se o valor máximo do pagamento for ilimitado, a adquirente divulgará esse fato.
- (h) para recebíveis adquiridos:
 - (i) o valor justo dos recebíveis;
 - (ii) os valores contratuais brutos a receber; e
 - (iii) a melhor estimativa, na data de aquisição, dos fluxos de caixa contratuais cujo recebimento não seja esperado.

As divulgações serão feitas por principais classes de recebíveis, tais como empréstimos, arrendamentos financeiros diretos e quaisquer outras classes de recebíveis.
- (i) os valores reconhecidos na data de aquisição para cada principal classe de ativos adquiridos e passivos assumidos.
- (j) para cada passivo contingente reconhecido de acordo com o parágrafo 23, as informações exigidas no parágrafo 85 da IAS 37 – *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Se um passivo contingente não for reconhecido porque seu valor justo não pode ser mensurado de forma confiável, a adquirente divulgará:
 - (i) as informações exigidas pelo parágrafo 86 da IAS 37; e
 - (ii) as razões pelas quais o passivo não pode ser mensurado de forma confiável.
- (k) o valor total do ágio que se espera seja dedutível para propósitos fiscais.
- (l) para transações que sejam reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e assunção de passivos na combinação de negócios de acordo com o parágrafo 51:
 - (i) uma descrição de cada transação;
 - (ii) como a adquirente contabilizou cada transação;
 - (iii) os valores reconhecidos para cada transação e a rubrica nas demonstrações financeiras na qual cada valor é reconhecido; e
 - (iv) se a transação for o encerramento efetivo de um vínculo preexistente, o método utilizado para determinar o valor do encerramento.
- (m) a divulgação de transações reconhecidas separadamente exigida no item (l) incluirá o valor de custos relacionados à aquisição e, separadamente, o valor desses custos reconhecidos como despesas e a rubrica ou rubricas na demonstração do resultado abrangente nas quais essas despesas forem reconhecidas. O valor de quaisquer custos de emissão não reconhecidos como despesas e como eles foram reconhecidos também serão divulgados.
- (n) em uma compra vantajosa (*vide* parágrafos 34–36):

- (i) o valor de qualquer ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 34 e a rubrica da demonstração do resultado abrangente na qual o ganho for reconhecido; e
 - (ii) uma descrição das razões pelas quais a transação resultou em um ganho.
- (o) para cada combinação de negócios na qual a adquirente detiver menos que 100% das participações patrimoniais da adquirida na data de aquisição:
- (i) o valor da participação de não controladores na adquirida reconhecido na data de aquisição e a base de mensuração desse valor; e
 - (ii) para cada participação de não controladores em uma adquirida mensurada pelo valor justo, a(s) técnica(s) de avaliação e as informações significativas utilizadas na mensuração desse valor.
- (p) em uma combinação de negócios realizada em etapas:
- (i) o valor justo na data de aquisição da participação patrimonial na adquirida detida pela adquirente imediatamente antes da data de aquisição; e
 - (ii) o valor de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da remensuração do valor justo da participação patrimonial na adquirida detida pela adquirente antes da combinação de negócios (*vide* parágrafo 42) e a rubrica da demonstração do resultado abrangente na qual esse ganho ou perda for reconhecido.
- (q) as seguintes informações:
- (i) os valores de receita e lucro ou prejuízo da adquirida desde a data de aquisição, incluídos na demonstração consolidada do resultado abrangente para o período de relatório; e
 - (ii) a receita e o lucro ou prejuízo da entidade combinada para o período de relatório corrente, como se a data de aquisição para todas as combinações de negócios ocorridas durante o ano tivessem ocorrido no início do período de relatório anual.

Se a divulgação de qualquer das informações exigidas por este subparágrafo for impraticável, a adquirente divulgará deverá divulgar esse fato e explicará por que a divulgação é impraticável. Esta *IFRS* utiliza o termo “impraticável” com o mesmo significado da *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*.

- B65 Para combinações de negócios ocorridas durante o período de relatório que sejam individualmente imateriais, mas que sejam coletivamente materiais, a adquirente divulgará no total as informações exigidas pelo parágrafo B64(e)–(q).
- B66 Se a data de aquisição de uma combinação de negócios for depois do final do período de relatório, mas antes que a emissão das demonstrações financeiras seja autorizada, a adquirente divulgará as informações exigidas pelo parágrafo B64, a menos que a contabilização inicial da combinação de negócios esteja incompleta no momento em que a emissão das demonstrações financeiras seja autorizada. Nessa situação, a adquirente descreverá as divulgações que não puderam ser feitas e as razões da não divulgação.
- B67 Para alcançar o objetivo do parágrafo 61, a adquirente divulgará as seguintes informações para cada combinação de negócios material ou no total para combinações de negócios que sejam individualmente imateriais, mas que sejam coletivamente materiais:
- (a) se a contabilização inicial de uma combinação de negócios estiver incompleta (*vide* parágrafo 54) para ativos, passivos, participações de não controladores ou itens de contraprestação específicos, e os valores reconhecidos nas demonstrações financeiras para a combinação de negócios tiverem sido determinados apenas provisoriamente:
 - (i) as razões pelas quais a contabilização inicial da combinação de negócios está incompleta;
 - (ii) os ativos, passivos, participações patrimoniais ou itens de contraprestação para os quais a contabilização inicial está incompleta; e
 - (iii) a natureza e o valor de quaisquer ajustes ao período de mensuração reconhecidos durante o período de relatório de acordo com o parágrafo 49.
 - (b) para cada período de relatório após a data de aquisição até que a entidade receba, venda ou, de outro modo, perca o direito a um ativo de contraprestação contingente, ou até que a entidade liquide um passivo de contraprestação contingente ou o passivo seja cancelado ou expire:
 - (i) quaisquer mudanças nos valores reconhecidos, incluindo quaisquer diferenças originadas por ocasião da liquidação;

- (ii) quaisquer mudanças na faixa de resultados (sem descontos) e as razões para essas mudanças; e
 - (iii) as técnicas de avaliação e as principais variáveis do modelo utilizadas para mensurar a contraprestação contingente.
- (c) para passivos contingentes reconhecidos em uma combinação de negócios, a adquirente divulgará as informações exigidas pelos parágrafos 84 e 85 da *IAS 37* para cada classe de provisão.
- (d) uma conciliação do valor contábil do ágio no início e no final do período de relatório, mostrando separadamente:
- (i) o valor bruto e as perdas acumuladas por redução no valor recuperável no início do período de relatório.
 - (ii) o ágio adicional reconhecido durante o período de relatório, exceto o ágio incluído em um grupo de alienação que, na aquisição, atenda aos critérios para ser classificado como mantido para venda de acordo com a *IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para a Venda e Operações Descontinuadas*.
 - (iii) ajustes decorrentes do reconhecimento subsequente de impostos diferidos ativos durante o período de relatório de acordo com o parágrafo 67.
 - (iv) o ágio incluído em um grupo de alienação classificado como mantido para venda de acordo com a *IFRS 5* e o ágio baixado durante o período de relatório sem ter sido incluído anteriormente em um grupo de alienação classificado como mantido para venda.
 - (v) perdas por redução no valor recuperável reconhecidas durante o período de relatório de acordo com a *IAS 36*. (Além desse requisito, a *IAS 36* exige a divulgação de informações sobre o valor recuperável e as perdas por redução no valor recuperável do ágio).
 - (vi) diferenças cambiais líquidas originadas durante o período de relatório de acordo com a *IAS 21 – Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio*.
 - (vii) quaisquer outras mudanças no valor contábil durante o período de relatório.
 - (viii) o valor bruto e as perdas acumuladas por redução no valor recuperável no final do período de relatório.
- (e) o valor e uma explicação de qualquer ganho ou perda reconhecido no período de relatório corrente que tanto:
- (i) corresponda aos ativos identificáveis adquiridos ou passivos assumidos em uma combinação de negócios realizada no período de relatório corrente ou anterior quanto
 - (ii) seja de tal tamanho, natureza ou incidência que sua divulgação seja relevante para compreender as demonstrações financeiras da entidade combinada.

Disposições transitórias para combinações de negócios envolvendo apenas entidades mútuas ou realizadas exclusivamente por contrato (aplicação do parágrafo 66)

- B68 O parágrafo 64 dispõe que esta *IFRS* se aplica prospectivamente a combinações de negócios cuja data de aquisição ocorra em ou após o início do primeiro período de relatório anual iniciado em ou após 1º de julho de 2009. A aplicação antecipada é permitida. Contudo, uma entidade somente aplicará esta *IFRS* no início de um período de relatório anual que inicie em ou após 30 de junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta *IFRS* antes de sua data de vigência, ela divulgará esse fato e aplicará também a *IAS 27* (tal como alterada em 2008).
- B69 A exigência de aplicar esta *IFRS* prospectivamente tem o seguinte efeito para uma combinação de negócios que envolva apenas entidades mútuas ou realizada exclusivamente por contrato, se a data de aquisição para essa combinação de negócios for antes da aplicação desta *IFRS*:
- (a) *Classificação* – Uma entidade continuará a classificar a combinação de negócios anterior de acordo com as políticas contábeis anteriores da entidade para essas combinações.
 - (b) *Ágio reconhecido anteriormente* – No início do primeiro período anual no qual esta *IFRS* for aplicada, o valor contábil do ágio originado da combinação de negócios anterior será o seu valor

contábil naquela data, de acordo com as políticas contábeis anteriores da entidade. Na determinação desse valor, a entidade eliminará o valor contábil de qualquer amortização acumulada desse ágio e a respectiva diminuição no ágio. Nenhum outro ajuste ao valor contábil do ágio será feito.

- (c) *Ágio reconhecido anteriormente como dedução do patrimônio* – As políticas contábeis anteriores da entidade podem ter resultado no reconhecimento do ágio originado da combinação de negócios anterior como uma dedução do patrimônio. Nessa situação, a entidade não reconhecerá esse ágio como um ativo no início do primeiro período anual *IFRS* for aplicada. Além disso, a entidade não reconhecerá qualquer parte desse ágio em lucro ou prejuízo quando alienar a totalidade ou parte dos negócios aos quais esse ágio estiver relacionado ou quando uma unidade geradora de caixa à qual esse ágio estiver relacionado apresentar problemas de recuperação.
- (d) *Contabilização subsequente do ágio* – Desde o início do primeiro período anual no qual esta *IFRS* for aplicada, a entidade descontinuará a amortização do ágio originado da combinação de negócios anterior e testará a redução no valor recuperável do ágio de acordo com a *IAS* 36.
- (e) *Deságio reconhecido anteriormente* – Uma entidade que contabilizou a combinação de negócios anterior aplicando o método de compra pode ter reconhecido um crédito diferido para um excedente de sua participação no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da adquirida sobre o custo dessa participação (algumas vezes denominado deságio). Nesse caso, a entidade baixará o valor contábil desse crédito diferido no início do primeiro período anual *IFRS* for aplicada, com um ajuste correspondente no saldo de abertura de lucros acumulados naquela data.

Apêndice C

Alterações a outras IFRS

As alterações neste apêndice serão aplicadas para períodos de relatório anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2009. Se uma entidade aplicar esta IFRS para um período anterior, essas alterações serão aplicadas para esse período anterior. Os parágrafos alterados são apresentados com o novo texto sublinhado e com o texto excluído tachado.

* * * * *

As alterações contidas neste apêndice, quando esta IFRS revisada foi emitida em 2008, foram incorporadas nas respectivas IFRS publicadas nesta edição.

Aprovação pelo Conselho da IFRS 3 emitida em janeiro de 2008

A Norma Internacional de Relatório Financeiro *IFRS 3 – Combinações de Negócios* (tal como revisada em 2008) foi aprovada para emissão por onze dos catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*). A Professora Barth e os Srs. Garnett e Smith discordaram. Suas opiniões divergentes são apresentadas após a Base para Conclusões.

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vice-Presidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Tatsumi Yamada

Aprovação pelo Conselho de *Definição de um Negócio* emitida em outubro de 2018

Definição de um Negócio foi aprovada para emissão por todos os catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vice-Presidente

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar

Aprovação pelo Conselho de *Referência à Estrutura Conceitual* emitida em maio de 2020

Referência à Estrutura Conceitual, que alterou a IFRS 3, foi aprovada para emissão por todos os 14 membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

| | |
|------------------|-----------------|
| Hans Hoogervorst | Presidente |
| Suzanne Lloyd | Vice-Presidente |
| Nick Anderson | |
| Tadeu Cendon | |
| Martin Edelmann | |
| Françoise Flores | |
| Gary Kabureck | |
| Jianqiao Lu | |
| Darrel Scott | |
| Thomas Scott | |
| Chungwoo Suh | |
| Rika Suzuki | |
| Ann Tarca | |
| Mary Tokar | |

