

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia.

Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

OBJETIVO

1. O objetivo desta IFRS é melhorar a relevância, fiabilidade e comparabilidade das informações que uma entidade que relata proporciona nas suas demonstrações financeiras sobre uma concentração de atividades empresariais e os seus efeitos. Para tal, esta IFRS estabelece princípios e requisitos para a forma como o adquirente:

- a) reconhece e mensura nas suas demonstrações financeiras os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida;
- b) reconhece e mensura o goodwill adquirido na concentração de atividades empresariais ou um ganho resultante de uma compra a preço baixo; e
- c) determina as informações a divulgar que permitam aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros da concentração de atividades empresariais.

ÂMBITO DE APLICAÇÃO

2. Esta IFRS aplica-se a uma transação ou outro acontecimento que cumpra a definição de uma concentração de atividades empresariais. Esta IFRS não se aplica:

- a) à contabilização da formação de um acordo conjunto nas demonstrações financeiras do próprio acordo conjunto.
- b) à aquisição de um ativo ou grupo de ativos que não constitua uma atividade empresarial. Nesses casos, a adquirente deve identificar e reconhecer os ativos identificáveis individuais adquiridos (incluindo os ativos que cumprem a definição de, e os critérios de reconhecimento para, ativos intangíveis na IAS 38 Ativos Intangíveis) e passivos assumidos. O custo do grupo deve ser imputado aos ativos identificáveis individuais e passivos com base nos seus justos valores relativos à data de compra. Este tipo de transação ou acontecimento não dá origem a goodwill.
- c) a uma concentração de entidades ou atividades empresariais sob controlo comum (os parágrafos B1–B4 proporcionam as respetivas orientações de aplicação).

2.A. Os requisitos desta norma não se aplicam à aquisição por uma entidade de investimento, tal como definido na IFRS 10 Demonstrações Financeiras Consolidadas, de um investimento numa subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados.

IDENTIFICAR UMA CONCENTRAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS

3. Uma entidade deve determinar se uma transação ou outro acontecimento é uma concentração de atividades empresariais aplicando a definição contida nesta IFRS, que exige que os ativos adquiridos e os passivos assumidos constituam uma atividade empresarial. Se os ativos adquiridos não constituírem uma atividade empresarial, a entidade que relata deve contabilizar a transação ou outro acontecimento como uma aquisição de ativos. Os parágrafos B5-B12D proporcionam orientação sobre a identificação de uma concentração de atividades empresariais e a definição de uma atividade empresarial.

O MÉTODO DE AQUISIÇÃO

4. Uma entidade deve contabilizar cada concentração de atividades empresariais aplicando o método de aquisição.

5. A aplicação do método de aquisição exige:

- a) a identificação da adquirente;
- b) a determinação da data de aquisição;
- c) o reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de qualquer interesse que não controla na adquirida; e
- d) o reconhecimento e mensuração do goodwill ou de um ganho resultante de uma compra a preço baixo.

Identificar a adquirente

6. Para cada concentração de atividades empresariais, uma das entidades que se concentram deve ser identificada como a adquirente.

7. As orientações incluídas na IFRS 10 devem ser utilizadas para identificar a adquirente, ou seja, a entidade que obtém controlo de outra entidade, a adquirida. Se tiver ocorrido uma concentração de atividades empresariais mas a aplicação das orientações da IFRS 10 não indicar claramente qual das entidades concentradas é a adquirente, os fatores referidos nos parágrafos B14-B18 devem ser considerados nessa determinação.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

Determinar a data de aquisição

8. A adquirente deve identificar a data de aquisição, que é a data na qual a adquirente obtém o controlo sobre a adquirida.
9. A data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida é geralmente a data na qual a adquirente transfere legalmente a retribuição, adquire os ativos e assume os passivos da adquirida - a data de fecho. Porém, a adquirente poderá obter o controlo numa data que seja antes ou depois da data de fecho. Por exemplo, a data de aquisição precede a data de fecho se um acordo por escrito estipular que a adquirente obtém o controlo da adquirida numa data antes da data de fecho. Uma adquirente deve considerar todos os factos e circunstâncias pertinentes ao identificar a data de aquisição.

Reconhecer e mensurar os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida

Princípio do reconhecimento

10. A partir da data de aquisição, a adquirente deve reconhecer, separadamente do goodwill, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla 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 os passivos assumidos têm de cumprir as definições de ativos e passivos contidas no documento Estrutura Conceptual para o Relato Financeiro à data de aquisição. Por exemplo, os custos que a adquirente espera mas que não é obrigada a incorrer no futuro para efetivar o seu plano de abandonar uma atividade de uma adquirida ou de terminar o emprego de ou transferir empregados de uma adquirida não são passivos à 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 nas suas demonstrações financeiras pós-concentração em conformidade com outras IFRS.

12. Além disso, para se qualificarem para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos têm de fazer parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocaram na transação da concentração de atividades empresariais, em vez do resultado de transações separadas. A adquirente deve aplicar a orientação contida nos parágrafos 51–53 para determinar quais os ativos adquiridos ou os passivos assumidos que fazem parte da troca pela adquirida e quais, se os houver, são o resultado de transações separadas a serem contabilizadas em conformidade com a sua natureza e as IFRS aplicáveis.

13. A aplicação, por parte da adquirente, do princípio e das condições de reconhecimento pode resultar no reconhecimento de alguns ativos e passivos que a adquirida não tinha previamente reconhecido como ativos e passivos nas suas demonstrações financeiras. Por exemplo, a adquirente reconhece os ativos intangíveis identificáveis adquiridos, tais como o nome de uma marca, uma patente ou o relacionamento com clientes, que a adquirida não reconheceu como ativos nas suas demonstrações financeiras porque os tinha desenvolvido internamente e debitado os custos relacionados como gastos.

14. Os parágrafos B31–B40 fornecem orientações sobre o reconhecimento de ativos intangíveis. Os parágrafos 21A–28B especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens relativamente aos quais esta IFRS prevê exceções limitadas ao princípio e às condições de reconhecimento.

Classificar ou designar ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais

15. À data de aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos conforme necessário para aplicar outras IFRS subsequentemente. A adquirente deve fazer essas classificações ou designações com base nos termos contratuais, nas condições económicas, nas suas políticas operacionais ou contabilísticas e noutras condições pertinentes conforme existirem à data de aquisição.

16. Nalgumas situações, as IFRS estabelecem uma contabilização diferente dependendo da forma como uma entidade classifica ou designa um determinado ativo ou passivo. São exemplos de classificações ou designações a que o adquirente deve proceder com base nas condições pertinentes que existirem à data de aquisição, nomeadamente:

- a) A classificação de ativos e passivos financeiros específicos como mensurados pelo justo valor através dos resultados ou pelo custo amortizado, ou como um ativo financeiro mensurado pelo justo valor através do rendimento integral em conformidade com a IFRS 9 Instrumentos Financeiros;
- b) A designação de um instrumento derivado como um instrumento de cobertura em conformidade com a IFRS 9; e
- c) A avaliação para determinar se um derivado embutido deve ser separado do contrato de acolhimento em conformidade com a IFRS 9 (que é uma questão de «classificação», uma vez que esta IFRS emprega o termo).

17. A presente IFRS prevê uma exceção ao princípio consignado no parágrafo 15:

- a) classificação de um contrato de locação em que a adquirida é o locador, quer como locação operacional quer como locação financeira, em conformidade com a IFRS 16 Locações.
- b) [suprimida]

A adquirente deve classificar esses contratos com base nos termos contratuais e outros fatores no início do contrato (ou, se os termos do contrato tiverem sido modificados de um modo que altere a sua classificação, à data dessa modificação, que poderá ser a data de aquisição).

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

Princípio da mensuração

18. A adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição.

19. Para cada concentração de atividades empresariais, a adquirente deve mensurar à data de aquisição os componentes de interesses que não controlam na adquirida que constituem interesses de propriedade presentes e conferem aos seus detentores o direito a uma parte proporcional dos ativos líquidos da entidade em caso de liquidação:

(a) pelo justo valor; ou

(b) pela parte proporcional que os interesses de propriedade presentes representam em relação às quantias reconhecidas para os ativos líquidos identificáveis da adquirida.

Todas as outras componentes dos interesses que não controlam devem ser mensuradas pelo justo valor à data da aquisição, salvo se as IFRS exigirem outra base de mensuração.

20. Os parágrafos 24-31A especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta IFRS prevê exceções limitadas ao princípio de mensuração.

Exceções aos princípios do reconhecimento ou da mensuração

21. A presente IFRS prevê exceções limitadas aos seus princípios de reconhecimento e mensuração. Os parágrafos 22-31A especificam quer os itens específicos para os quais se preveem exceções quer a natureza dessas exceções. A adquirente deve contabilizar esses itens aplicando os requisitos constantes dos parágrafos 22-31A, donde resulta que alguns itens serão:

a) reconhecidos ou pela aplicação de condições de reconhecimento além das mencionadas nos parágrafos 11 e 12 ou pela aplicação dos requisitos de outras IFRS, com resultados que diferem da aplicação do princípio e das condições de reconhecimento.

b) mensurados por uma quantia diferente dos seus justos valores à data de aquisição.

Exceção ao princípio do reconhecimento

Passivos e passivos contingentes do âmbito da IAS 37 ou da IFRIC 21

21A O parágrafo 21B aplica-se aos passivos e passivos contingentes que seriam abrangidos pela IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou pela IFRIC 21 Taxas se fossem incorridos separadamente em vez de assumidos numa concentração de atividades empresariais.

21B O documento Estrutura Conceptual para o Relato Financeiro define um passivo como «uma obrigação atual da entidade de transferir um recurso económico em resultado de acontecimentos passados». Relativamente a uma provisão ou passivo contingente que seria abrangido pela IAS 37, a adquirente deve aplicar os parágrafos 15–22 da IAS 37 para determinar se, à data da aquisição, existe uma obrigação atual em resultado de acontecimentos passados. Relativamente a uma taxa que seria abrangida pela IFRIC 21, a adquirente deve aplicar essa interpretação para determinar se o acontecimento gerador da obrigação que dá origem a um passivo de pagamento dessa taxa já tinha ocorrido à data da aquisição.

21C Uma obrigação atual identificada em conformidade com o parágrafo 21B pode corresponder à definição de passivo contingente estabelecida no parágrafo 22(b). Se for o 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 resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou

b) uma obrigação atual que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com fiabilidade suficiente.

23. A adquirente deve reconhecer à data de aquisição um passivo contingente assumido numa concentração de atividades empresariais se for uma obrigação atual que resulta de acontecimentos passados e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Portanto, ao contrário dos parágrafos 14(b), 23, 27, 29 e 30 da IAS 37, a adquirente reconhece um passivo contingente assumido numa concentração de atividades empresariais à data de aquisição, mesmo que não seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos será exigida para liquidar a obrigação. O parágrafo 56 desta IFRS proporciona orientações sobre a contabilização subsequente de passivos contingentes.

23A A IAS 37 define um ativo contingente como «um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade». A adquirente não deve reconhecer um ativo contingente à data de aquisição.

Exceções a ambos os princípios do reconhecimento e da mensuração

Impostos sobre o rendimento

24. A adquirente deve reconhecer e mensurar um ativo ou passivo por impostos diferidos resultante dos ativos adquiridos e passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais em conformidade com a IAS 12 Impostos sobre o Rendimento.

25. A adquirente deve contabilizar os potenciais efeitos fiscais de diferenças temporárias e transportes de uma adquirida que existam à data de aquisição ou que surjam como resultado da aquisição em conformidade com a IAS 12.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

Benefícios dos empregados

26. A adquirente deve reconhecer e mensurar um passivo (ou ativo, se houver) relacionado com os acordos de benefícios dos empregados da adquirida em conformidade com a IAS 19 Benefícios dos Empregados.

Ativos de indenização

27. O vendedor numa concentração de atividades empresariais pode indenizar contratualmente a adquirente pelo desfecho de uma contingência ou incerteza relacionada com todo ou parte de um ativo ou passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indenizar a adquirente por perdas acima de uma quantia especificada sobre um passivo resultante de uma contingência particular; por outras palavras, o vendedor vai garantir que o passivo da adquirente não excede uma quantia especificada. Como resultado, a adquirente obtém um ativo de indenização. A adquirente deve reconhecer um ativo de indenização ao mesmo tempo que reconhece o item indenizado mensurado na mesma base que o item indenizado, sujeito à necessidade de uma dedução de valorização por quantias incobráveis. Portanto, se a indenização se relacionar com um ativo ou passivo que seja reconhecido à data de aquisição e mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição, a adquirente deve reconhecer o ativo de indenização à data de aquisição mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição. Para um ativo de indenização mensurado pelo justo valor, os efeitos da incerteza quanto a fluxos de caixa futuros devido a considerações de cobrabilidade são incluídos na mensuração pelo justo valor, não sendo necessária uma dedução de valorização (o parágrafo B41 proporciona as respetivas orientações de aplicação).

28. Nalgumas circunstâncias, a indenização poderá relacionar-se com um ativo ou passivo que seja uma exceção aos princípios de reconhecimento ou de mensuração. Por exemplo, uma indenização poderá relacionar-se com um passivo contingente que não seja reconhecido à data de aquisição porque o seu justo valor não é fiavelmente mensurável nessa data. Como alternativa, uma indenização poderá relacionar-se com um ativo ou um passivo, por exemplo, um que resulte de um benefício de empregado, que seja mensurado numa base que não seja o justo valor à data de aquisição. Nessas circunstâncias, o ativo de indenização deve ser reconhecido e mensurado usando pressupostos consistentes com aqueles usados para mensurar o item indenizado, sujeito à avaliação pela gerência da cobrabilidade do ativo de indenização e a quaisquer limitações contratuais sobre a quantia indenizada. O parágrafo 57 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de um ativo de indenização.

Locações em que a adquirida é o locatário

28A A adquirente deve reconhecer os ativos sob direito de uso e os passivos por locação relativos às locações identificadas de acordo com a IFRS 16 em que a adquirida seja o locatário. A adquirente não é obrigada a reconhecer os ativos sob direito de uso nem os passivos por locação relativamente:

- a) aos contratos de locação cujo prazo (tal como definido na IFRS 16) termine nos 12 meses seguintes à data de aquisição; ou
- b) às locações cujo ativo subjacente seja de baixo valor (conforme descrito nos parágrafos B3–B8 da IFRS 16).

28B A adquirente deve mensurar o passivo da locação ao valor presente dos pagamentos de locação remanescentes (tal como definido na IFRS 16), como se a locação adquirida fosse uma nova locação à data de aquisição. A adquirente deve mensurar o ativo sob direito de uso na mesma quantia que o passivo da locação, ajustada para refletir as condições favoráveis ou desfavoráveis da locação comparativamente às condições de mercado.

Exceções ao princípio da mensuração

Direitos readquiridos

29. A adquirente deve mensurar o valor de um direito readquirido reconhecido na qualidade de ativo intangível com base no prazo remanescente do contrato conexo, independentemente de se os participantes no mercado considerariam ou não potenciais renovações contratuais ao mensurar o respetivo justo valor. Os parágrafos B35 e B36 fornecem orientações de aplicação sobre a questão.

Transações de pagamento com base em ações

30. A adquirente deve mensurar um passivo ou um instrumento de capital próprio relacionado com transações de pagamento com base em ações da adquirida, ou a substituição das transações de pagamento com base em ações da adquirida por transações de pagamento com base em ações da adquirente, em conformidade com o método descrito na IFRS 2 Pagamento com base em ações, à data de aquisição. (Esta IFRS refere-se ao resultado desse método como a «mensuração baseada no mercado» da transação de pagamento com base em ações).

Ativos detidos para venda

31. A adquirente deve mensurar um ativo não corrente adquirido (ou grupo de alienação) que seja classificado como detido para venda à data de aquisição em conformidade com a IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pelo justo valor menos os custos de vender em conformidade com os parágrafos 15–18 dessa IFRS.

Contratos de seguro

31A A adquirente deve mensurar um grupo de contratos dentro do âmbito da IFRS 17 Contratos de Seguro adquirido numa concentração de atividades empresariais, e quaisquer ativos relativos a fluxos de caixa de aquisição de seguros, tal como definido na IFRS 17, como um passivo ou ativo em conformidade com os parágrafos 39 e B93-B95F da IFRS 17, à data da aquisição.

Reconhecer e mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço baixo

32. A adquirente deve reconhecer o goodwill à data de aquisição mensurado como o excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) adiante:

- a) o agregado de:

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

i) a retribuição transferida mensurada em conformidade com esta IFRS, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição (ver parágrafo 37);

ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida mensurada em conformidade com esta IFRS; e

iii) numa concentração de atividades empresariais alcançada por fases (ver parágrafos 41 e 42), o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.

b) o líquido das quantias à data de aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados em conformidade com esta IFRS.

33. Numa concentração de atividades empresariais em que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocam apenas interesses de capital próprio, o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida poderão ser mais fielmente mensurados do que o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirente. Se assim for, a adquirente deve determinar a quantia de goodwill usando o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida em vez do justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio transferidos. Para determinar o valor do goodwill numa concentração de atividades empresariais em que nenhuma retribuição é transferida, a adquirente deve utilizar o justo valor à data de aquisição do interesse da adquirente na adquirida em vez do justo valor à data de aquisição da retribuição transferida (parágrafo 32(a)(i)). Os parágrafos B46–B49 proporcionam as respetivas orientações de aplicação.

Compras a preço baixo

34. Ocasionalmente, uma adquirente fará uma compra a preço baixo, que é uma concentração de atividades empresariais em que a quantia no parágrafo 32(b) excede o agregado das quantias especificadas no parágrafo 32(a). Se esse excesso permanecer após a aplicação dos requisitos contidos no parágrafo 36, a adquirente deve reconhecer o ganho resultante nos lucros ou prejuízos à data de aquisição. O ganho deve ser atribuído à adquirente.

35. Uma compra a preço baixo pode ocorrer, por exemplo, numa concentração de atividades empresariais que constitua uma venda forçada, em que o vendedor age sob compulsão. Contudo, as exceções ao reconhecimento ou à mensuração dos itens específicos referidos nos parágrafos 22-31A podem também resultar no reconhecimento de um ganho (ou alterar a quantia de um ganho reconhecido) com uma compra a preço baixo.

36. Antes de reconhecer um ganho numa compra a preço baixo, a adquirente deve reavaliar se identificou corretamente todos os ativos adquiridos e todos os passivos assumidos e deve reconhecer quaisquer ativos ou passivos adicionais que estejam identificados nessa revisão. A adquirente deve então rever os procedimentos usados para mensurar as quantias que esta IFRS exige que sejam reconhecidas à data de aquisição para todos os seguintes elementos:

a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos;

b) o interesse que não controla na adquirida, se houver;

c) no caso de uma concentração de atividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio na adquirida anteriormente detido pela adquirente; e

d) a retribuição transferida.

O objetivo da revisão é assegurar que as mensurações refletem adequadamente a consideração de todas as informações disponíveis à data de aquisição.

Retribuição transferida

37. A retribuição transferida numa concentração de atividades empresariais deve ser mensurada pelo justo valor, o qual deve ser calculado como a soma dos justos valores à data de aquisição dos ativos transferidos pela adquirente, dos passivos incorridos pela adquirente em relação a ex-proprietários da adquirida e os interesses de capital próprio emitidos pela adquirente. (Contudo, qualquer porção dos prémios de pagamento com base em ações da adquirente trocados por prémios detidos pelos empregados da adquirida que seja incluída na retribuição transferida na concentração de atividades empresariais deve ser mensurada em conformidade com o parágrafo 30 em vez de pelo justo valor.) Exemplos de potenciais formas de retribuição incluem dinheiro, outros ativos, uma atividade empresarial ou uma subsidiária da adquirente, retribuição contingente, instrumentos de capital próprio ordinários ou preferenciais, opções, warrants e interesses de membros de entidades mútuas.

38. A retribuição transferida poderá incluir ativos ou passivos da adquirente que tenham quantias escrituradas que diferem dos seus justos valores à data de aquisição (por exemplo, ativos não monetários ou uma atividade empresarial da adquirente). Se assim for, a adquirente deve remensurar os ativos ou passivos transferidos pelos seus justos valores à data de aquisição e reconhecer os ganhos ou perdas resultantes, se os houver, nos lucros ou prejuízos. Porém, por vezes, os ativos ou passivos transferidos permanecem na entidade concentrada após a concentração de atividades empresariais (por exemplo, porque os ativos ou passivos foram transferidos para a adquirida em vez de para os seus ex-proprietários), pelo que a adquirente retém o controlo sobre eles. Nessa situação, a adquirente deve mensurar esses ativos e passivos pelas suas quantias escrituradas imediatamente antes da data de aquisição e não deve reconhecer, nos lucros ou prejuízos, um ganho ou perda com ativos ou passivos que ela controla tanto antes como após a concentração de atividades empresariais.

Retribuição contingente

39. A retribuição que a adquirente transfere em troca da adquirida inclui qualquer ativo ou passivo resultante de um acordo de retribuição contingente (ver parágrafo 37). A adquirente deve reconhecer o justo valor à data de aquisição da retribuição contingente como parte da retribuição transferida em troca da adquirida.

40. A adquirente deve classificar uma obrigação de pagar uma retribuição contingente abrangida pela definição de instrumentos financeiros como um passivo financeiro ou como capital próprio com base nas definições de instrumento de capital próprio e de passivo financeiro contidas no parágrafo 11 da IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação. A adquirente deve classificar como

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

um ativo o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se se verificarem as condições especificadas. O parágrafo 58 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de uma retribuição contingente.

Orientação adicional para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de concentrações de atividades empresariais

Uma concentração de atividades empresariais alcançada por fases

41. Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida na qual detinha um interesse de capital próprio imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, a 31 de dezembro de 20X1, a Entidade A detém um interesse de capital próprio que não controla de 35 % na Entidade B. Nessa data, a Entidade A compra outros 40 % de interesse na Entidade B, o que lhe confere o controlo sobre a Entidade B. Esta IFRS refere-se a este tipo de transação como uma concentração de atividades empresariais alcançada por fases, por vezes também referida como uma aquisição por passos.

42. Numa concentração de atividades empresariais alcançada por fases, a adquirente deve remensurar o seu interesse de capital próprio previamente detido na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição e deve reconhecer o ganho ou perda resultante, se for esse o caso, nos resultados ou em outro rendimento integral, conforme adequado. Em períodos de relato anteriores, a adquirente pode ter reconhecido alterações no valor do seu interesse de capital próprio na adquirida em outro rendimento integral. Se o fizer, a quantia que foi reconhecida em outro rendimento integral deve ser reconhecida na mesma base em que teria de ser reconhecida se a adquirente tivesse alienado diretamente o interesse de capital próprio previamente detido.

42A. Quando uma parte num acordo conjunto (tal como definido na IFRS 11 Acordos Conjuntos) obtém o controlo de uma empresa que resulta de uma operação conjunta (tal como definida na IFRS 11), e tiver direitos sobre os ativos e obrigações relativamente aos passivos relacionados com essa operação conjunta imediatamente antes da data de aquisição, a transação é uma concentração de atividades empresariais realizada por fases. Por conseguinte, o adquirente deve aplicar os requisitos relativos às concentrações de atividades empresariais realizadas por fases, incluindo a remensuração do interesse previamente detido por si na operação conjunta, da forma descrita no parágrafo 42. Deste modo, a adquirente deve remensurar a totalidade do seu interesse previamente detido por si na operação conjunta.

Uma concentração de atividades empresariais alcançada sem a transferência de retribuição

43. Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida sem transferir uma retribuição. O método de aquisição da contabilização de uma concentração de atividades empresariais aplica-se a essas concentrações. Essas circunstâncias incluem:

- a) A adquirida volta a comprar um número suficiente das suas próprias ações para um investidor existente (a adquirente) obter o controlo.
- b) Os direitos de veto minoritários, que anteriormente impediam a adquirente de controlar uma adquirida na qual a adquirente detinha a maioria dos direitos de voto, expiram.
- c) A adquirente e a adquirida concordam em concentrar as suas atividades empresariais apenas por contrato. A adquirente não transfere qualquer retribuição em troca do controlo de uma adquirida e não detém quaisquer interesses de capital próprio na adquirida, seja na data de aquisição seja anteriormente. Exemplos de concentrações de atividades empresariais alcançadas apenas por contrato incluem a junção de duas atividades empresariais num acordo de integração ou a formação de uma sociedade com dupla cotação na bolsa.

44. Numa concentração de atividades empresariais alcançada apenas por contrato, a adquirente deve atribuir aos proprietários da adquirida a quantia dos ativos líquidos da adquirida reconhecida em conformidade com esta IFRS. Por outras palavras, os interesses de capital próprio na adquirida detidos por partes que não sejam a adquirente são um interesse que não controla nas demonstrações financeiras pós-concentração da adquirente, mesmo que o resultado seja que todos os interesses de capital próprio na adquirida são atribuídos ao interesse que não controla.

Período de mensuração

45. Se a contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais não estiver concluída no final do período de relato em que ocorre a concentração, a adquirente deve relatar nas suas demonstrações financeiras quantias provisórias para os itens cuja contabilização não tenha sido concluída. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar retrospectivamente as quantias provisórias reconhecidas à data de aquisição de modo a refletir novas informações obtidas sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam afetado a mensuração das quantias reconhecidas nessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente deve também reconhecer ativos ou passivos adicionais se novas informações forem obtidas sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam resultado no reconhecimento desses ativos e passivos nessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente receber as informações que procurava sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição ou vier a saber que não é possível obter mais informações. Porém, o período de mensuração não deve exceder 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 as quantias provisórias reconhecidas para uma concentração de atividades empresariais. O período de mensuração proporciona um período de tempo razoável à adquirente para obter as informações necessárias para identificar e mensurar o seguinte à data de aquisição em conformidade com os requisitos desta IFRS:

- a) os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida;
- b) a retribuição transferida para a adquirida (ou outra quantia utilizada na mensuração do goodwill);
- c) no caso de uma concentração de atividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio na adquirida anteriormente detido pela adquirente; e

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

d) o goodwill ou ganho resultante de uma compra a preço baixo.

47. A adquirente deve considerar todos os fatores pertinentes ao determinar se as informações obtidas após a data de aquisição devem resultar num ajustamento nas quantias provisórias reconhecidas ou se essas informações resultam de acontecimentos que ocorreram após a data de aquisição. Os fatores pertinentes incluem a data em que foram obtidas informações adicionais e se a adquirente pode identificar uma razão para uma alteração nas quantias provisórias. As informações obtidas pouco depois da data de aquisição têm mais probabilidades de refletirem circunstâncias que existiam à data de aquisição do que as informações obtidas vários meses depois. Por exemplo, a menos que seja possível identificar a ocorrência de um acontecimento que tenha alterado o seu justo valor, é provável que a venda de um ativo a terceiros pouco depois da data de aquisição por uma quantia que difere significativamente do seu justo valor provisório mensurado nessa data indique um erro na quantia provisória.

48. A adquirente reconhece um aumento (redução) na quantia provisória reconhecida para um ativo identificável (passivo) através de uma redução (aumento) no goodwill. Porém, as novas informações obtidas durante o período de mensuração poderão, por vezes, resultar num ajustamento na quantia provisória de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido um passivo para pagar danos relacionados com um acidente numa das instalações da adquirida, os quais estão cobertos, no todo ou em parte, pela apólice de seguro de responsabilidade da adquirida. Se a adquirente obtiver novas informações durante o período de mensuração sobre o justo valor à data de aquisição desse passivo, o ajustamento no goodwill resultante de uma alteração na quantia provisória reconhecida para o passivo seria compensado (no todo ou em parte) por um ajustamento correspondente no goodwill resultante de uma alteração na quantia provisória reconhecida para a indemnização a receber da seguradora.

49. Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer ajustamentos nas quantias provisórias como se a contabilização da concentração de atividades empresariais tivesse sido concluída à data de aquisição. Deste modo, a adquirente deve rever as informações comparativas de períodos anteriores apresentadas em demonstrações financeiras conforme necessário, o que inclui fazer qualquer alteração na depreciação, amortização ou outros efeitos no rendimento reconhecidos ao concluir a contabilização inicial.

50. Terminado o período de mensuração, a adquirente deve rever a contabilização de uma concentração de atividades empresariais apenas para corrigir um erro em conformidade com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

Determinar o que faz parte da transação de uma concentração de atividades empresariais

51. A adquirente e a adquirida poderão já ter tido uma relação ou outro acordo antes de se terem iniciado as negociações relativas à concentração de atividades empresariais, ou poderão fazer um acordo durante as negociações que seja separado da concentração de atividades empresariais. Em qualquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer quantias que não façam parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocaram na concentração de atividades empresariais, i.e., quantias que não façam parte da troca pela adquirida. A adquirente deve reconhecer, como parte da aplicação do método de aquisição, apenas a retribuição transferida pela adquirida e os ativos adquiridos e passivos assumidos em troca pela adquirida. Transações separadas devem ser contabilizadas de acordo com as IFRS relevantes.

52. É provável que uma transação celebrada pela adquirente ou por representante da mesma ou basicamente em favor da adquirente ou da entidade concentrada, em vez de basicamente em favor da adquirida (ou seus ex-proprietários) antes da concentração, seja uma transação separada. Seguem-se exemplos de transações separadas que não devem ser incluídas ao aplicar o método de aquisição:

- a) uma transação que, com efeito, líqüida relações pré-existentes entre a adquirente e a adquirida;
- b) uma transação que remunera os empregados ou ex-proprietários da adquirida por serviços futuros; e
- c) uma transação que reembolsa a adquirida ou seus ex-proprietários pelo pagamento dos custos da adquirente relacionados com a aquisição.

Os parágrafos B50–B62 proporcionam as respetivas orientações de aplicação.

Custos relacionados com a aquisição

53. Os custos relacionados com a aquisição são custos em que a adquirente incorre para proceder a uma concentração de atividades empresariais. Esses custos incluem os honorários de intermediação; de consultoria, legais, contabilísticos, de avaliação e outros honorários profissionais ou de consultoria; os custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições internas; e os custos do registo e emissão de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio. A adquirente deve contabilizar os custos relacionados com a aquisição como gastos nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços são recebidos, com uma exceção. Os custos da emissão de valores mobiliários representativos de dívida ou de capital próprio devem ser reconhecidos em conformidade com a IAS 32 e a IFRS 9.

MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES

54. Em geral, uma adquirente deve mensurar e contabilizar subsequentemente os ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de atividades empresariais em conformidade com outras IFRS aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. Contudo, esta IFRS proporciona orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de atividades empresariais:

- a) direitos readquiridos;
- b) passivos contingentes reconhecidos à data de aquisição;
- c) ativos de indemnização; e

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

d) retribuição contingente.

O parágrafo B63 proporciona as respectivas orientações de aplicação.

Direitos readquiridos

55. Um direito readquirido reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado ao longo do restante período contratual do contrato no qual o direito foi concedido. Uma adquirente que vender subsequentemente um direito readquirido a terceiros deve incluir a quantia escriturada do ativo intangível ao determinar o ganho ou perda com a venda.

Passivos contingentes

56. Após o reconhecimento inicial e até o passivo ser liquidado, cancelado ou expirar, a adquirente deve mensurar um passivo contingente reconhecido numa concentração de atividades empresariais pelo valor mais alto entre:

a) A quantia que seria reconhecida de acordo com a IAS 37; e

b) A quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a quantia cumulativa de rendimento reconhecida em conformidade com os princípios da IFRS 15 Receitas de Contratos com Clientes.

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

Ativos de indenização

57. No final de cada período de relato subsequente, a adquirente deve mensurar um ativo de indenização que tenha sido reconhecido à data de aquisição na mesma base que o passivo ou ativo indenizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais à sua quantia e, no caso de um ativo de indenização que não seja subsequentemente mensurado pelo seu justo valor, à avaliação por parte da gerência da cobrabilidade do ativo de indenização. A adquirente deve desreconhecer o ativo de indenização apenas quando cobrar o ativo, o vender ou de outro modo perder o direito ao mesmo.

Retribuição contingente

58. Algumas alterações no justo valor da retribuição contingente que a adquirente reconheça após a data de aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição. Essas alterações são consideradas ajustamentos durante o período de mensuração em conformidade com os parágrafos 45–49. Porém, as alterações resultantes de acontecimentos após a data de aquisição, tais como atingir a meta prevista para os resultados, alcançar um determinado preço por ação ou chegar a uma determinada etapa num projeto de pesquisa e desenvolvimento, não são consideradas ajustamentos durante o período de mensuração. A adquirente deve contabilizar as alterações no justo valor da retribuição contingente que não sejam ajustamentos durante o período de mensuração do seguinte modo:

a) A retribuição contingente classificada como capital próprio não deve ser remensurada e a sua liquidação subsequente deve ser contabilizada no capital próprio.

b) Outra remuneração contingente que:

i) Seja abrangida pela IFRS 9 deve ser mensurada pelo justo valor em cada data de relato e as alterações desse justo valor devem ser reconhecidas nos resultados em conformidade com a IFRS 9.

ii) Não seja abrangida pela IFRS 9 deve ser mensurada pelo justo valor em cada data de relato e as alterações desse justo valor devem ser reconhecidas nos resultados.

DIVULGAÇÕES

59. A adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro de uma concentração de atividades empresariais que ocorra:

a) durante o período de relato corrente; ou

b) após o fim do período de relato mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.

60. Para cumprir o objetivo do parágrafo 59, a adquirente deve divulgar a informação especificada nos parágrafos B64–B66.

61. A adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros de ajustamentos reconhecidos no período de relato corrente que se relacionam com concentrações de atividades empresariais que tenham ocorrido no período ou em períodos de relato anteriores.

62. Para cumprir o objetivo do parágrafo 61, a adquirente deve divulgar a informação especificada no parágrafo B67.

63. Se as divulgações específicas exigidas por esta e outras IFRS não cumprirem os objetivos estabelecidos nos parágrafos 59 e 61, a adquirente deve divulgar quaisquer informações adicionais que sejam necessárias para cumprir esses objetivos.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

Data de eficácia

64. Esta IFRS deve ser aplicada prospectivamente a concentrações de atividades empresariais cujas datas de aquisição sejam em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Contudo, esta IFRS só deve ser aplicada no início de um período de relato anual que tenha início em ou após 30 de junho de 2007.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

Se uma entidade aplicar esta IFRS antes de 1 de julho de 2009, ela deve divulgar esse facto e aplicar a IAS 27 (conforme emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) ao mesmo tempo.

64.B. O documento Melhoramentos introduzidos nas IFRS emitido em maio de 2010 emendou os parágrafos 19, 30 e B56 e acrescentou os parágrafos B62A e B62B. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 julho 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. A aplicação deve ser prospectiva a contar da data em que a entidade aplicar esta IFRS pela primeira vez.

64.C. Os parágrafos 65A–65E foram adicionados através do documento Melhoramentos introduzidos nas IFRS emitido em maio de 2010. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2011. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. As emendas devem ser aplicadas aos saldos de retribuição contingente decorrentes de concentrações de atividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à aplicação desta IFRS, conforme emitida em 2008.

64.E. A IFRS 10, emitida em maio de 2011, emendou os parágrafos 7, B13, B63(e) e o Apêndice A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10.

64.F. A IFRS 13 Mensuração pelo Justo Valor, emitido em maio de 2011, emendou os parágrafos 20, 29, 33 e 47, emendou a definição de justo valor no Apêndice A e emendou os parágrafos B22, B40, B43-B46, B49 e B64. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 13.

64.G. O documento Entidades de Investimento (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em outubro de 2012, emendou o parágrafo 7 e inseriu o parágrafo 2A. Uma entidade deve aplicar estas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento Entidades de Investimento. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve também aplicar todas as emendas incluídas em Entidades de Investimento ao mesmo tempo.

64.I. O documento Melhoramentos anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012, emitido em dezembro de 2013, emendou os parágrafos 40 e 58 e acrescentou o parágrafo 67A e respetivo título. Uma entidade deve aplicar esta emenda prospectivamente às concentrações de atividades empresariais cuja data de aquisição seja igual ou posterior a 1 de julho de 2014. É permitida a aplicação mais cedo. Uma entidade pode aplicar a emenda mais cedo desde que a IFRS 9 e a IAS 37 (ambas tal como alteradas pelo documento Melhoramentos anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012) também tenham sido aplicadas. Se uma entidade aplicar a emenda mais cedo, deve divulgar esse facto.

64.J. O documento Melhoramentos anuais das IFRS — Ciclo 2011-2013, emitido em dezembro de 2013, emendou o parágrafo 2.a). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de julho de 2014. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

64.K. A IFRS 15 Rédito de Contratos com Clientes, emitida em maio de 2014, emendou o parágrafo 56. As entidades devem aplicar esta emenda quando aplicarem a IFRS 15.

64.L. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou os parágrafos 16, 42, 53, 56, 58 e B41 e eliminou os parágrafos 64A, 64D e 64H. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

64.M. A IFRS 16, emitida em janeiro de 2016, emendou os parágrafos 14, 17, B32 e B42, suprimiu os parágrafos B28–B30 e os títulos respetivos, e aditou os parágrafos 28A–28B e os títulos respetivos. As entidades devem aplicar estas emendas quando aplicarem a IFRS 16.

64N A IFRS 17, emitida em maio de 2017, alterou os parágrafos 17, 20, 21, 35 e B63 e aditou um título e o parágrafo 31A, após o parágrafo 31. Emendas à IFRS 17, emitidas em maio de 2020, emendou o parágrafo 31A. Uma entidade deve aplicar as emendas ao parágrafo 17 a concentrações de atividades empresariais com uma data de aquisição após a data de aplicação inicial da IFRS 17. Uma entidade deve aplicar as outras emendas quando aplicar a IFRS 17.

64O. O documento Melhoramentos anuais das IFRS — Ciclo 2015-2017, emitido em dezembro de 2017, aditou o parágrafo 42A. As entidades devem aplicar essas emendas às concentrações de atividades empresariais cuja data de aquisição se situe em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de janeiro de 2019. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas de forma antecipada, deve divulgar esse facto.

64P O documento Definição de atividade empresarial, emitido em outubro de 2018, aditou os parágrafos B7A-B7C, B8A e B12A-B12D, emendou a definição da expressão «atividade empresarial» no apêndice A, emendou os parágrafos 3, B7-B9, B11 e B12 e suprimiu o parágrafo B10. Uma entidade deve aplicar estas emendas às concentrações de atividades empresariais cuja data de aquisição ocorra em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de janeiro de 2020 e às aquisições de ativos que ocorram no início ou após o início desse período. É permitida a aplicação mais cedo dessas emendas. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

64Q O documento Referência à Estrutura Conceptual, emitido em maio de 2020, emendou os parágrafos 11, 14, 21, 22 e 23 e aditou os parágrafos 21A, 21B, 21C e 23A. Uma entidade deve aplicar essas emendas às concentrações de atividades empresariais cuja data de aquisição se situe na ou após a data de início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de janeiro de 2022. É permitida a aplicação mais cedo se simultaneamente ou antes disso a entidade aplicar também todas as outras emendas introduzidas pelo documento Emendas às Referências à Estrutura Conceptual nas Normas IFRS, emitido em março de 2018.

Transição

65. Os ativos e passivos que tenham surgido de concentrações de atividades empresariais cujas datas de aquisição antecederam a aplicação desta IFRS não devem ser ajustados com a aplicação desta IFRS.

65.A. Os saldos de retribuição contingente decorrentes de concentrações de atividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à data em que uma entidade aplicou pela primeira vez esta IFRS, conforme emitida em 2008, não devem ser ajustados quando esta IFRS for aplicada pela primeira vez. Os parágrafos 65B–65E devem ser aplicados na contabilização subsequente desses saldos. Os parágrafos 65B–65E não devem ser aplicados na contabilização dos saldos de retribuição contingente decorrentes de

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

concentrações de atividades empresariais em que a data de aquisição seja igual ou posterior à data em que a entidade aplicou pela primeira vez esta IFRS, conforme emitida em 2008. Nos parágrafos 65B–65E, a expressão «concentração de atividades empresariais» refere-se exclusivamente às concentrações de atividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à data em que começou a ser aplicada a presente IFRS, conforme emitida em 2008.

65.B. Quando um acordo de concentração de atividades empresariais prever um ajustamento no custo da concentração dependente de acontecimentos futuros, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da concentração de atividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for provável e puder ser mensurado com fiabilidade.

65.C. Um acordo de concentração de atividades empresariais poderá permitir ajustamentos no custo da concentração que estejam dependentes de um ou mais acontecimentos futuros. O ajustamento poderá, por exemplo, estar dependente da manutenção ou da obtenção em períodos futuros de um determinado nível de lucro, ou da manutenção do preço de mercado dos instrumentos emitidos. É normalmente possível estimar a quantia desse ajustamento no momento da contabilização inicial da concentração sem que a fiabilidade da informação seja afetada, apesar de existir alguma incerteza. Se os referidos acontecimentos não ocorrerem ou se a estimativa tiver de ser revista, o custo da concentração de atividades empresariais deve ser ajustado em conformidade.

65.D. Contudo, quando um acordo de concentração de atividades empresariais proporcionar tal ajustamento, esse ajustamento não é incluído no custo da concentração no momento da sua contabilização inicial se não for provável ou não puder ser mensurado com fiabilidade. Se esse ajustamento se tornar posteriormente provável e puder ser mensurado com fiabilidade, a retribuição adicional deve ser tratada como um ajustamento do custo da concentração.

65.E. Em algumas circunstâncias, poderá ser exigido à adquirente que faça um pagamento posterior à vendedora como compensação por uma redução no valor dos ativos cedidos, instrumentos de capital próprio emitidos ou passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. É este o caso, por exemplo, quando a adquirente garante o preço de mercado dos instrumentos de capital próprio ou de dívida emitidos como parte do custo da concentração de atividades empresariais e se vê obrigada a emitir mais instrumentos de capital próprio ou de dívida para repor o custo inicialmente determinado. Nestes casos, não é reconhecido qualquer aumento no custo da concentração de atividades empresariais. No caso dos instrumentos de capital próprio, o justo valor do pagamento adicional é compensado por uma redução de igual quantia no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é considerado como uma redução do prémio ou um aumento do desconto da emissão inicial.

66. Uma entidade, como por exemplo uma entidade mútua, que ainda não tenha aplicado a IFRS 3 e que tinha uma ou mais concentrações de atividades empresariais que foram contabilizadas usando o método de compra deve aplicar as disposições de transição dos parágrafos B68 e B69.

Impostos sobre o rendimento

67. Para concentrações de atividades empresariais em que a data de aquisição foi anterior à aplicação desta IFRS, a adquirente deve aplicar os requisitos do parágrafo 68 da IAS 12, conforme emendado por esta IFRS, prospectivamente. Isto é, a adquirente não deve ajustar a contabilização de concentrações de atividades empresariais anteriores para ter em conta alterações previamente reconhecidas em ativos por impostos diferidos reconhecidos. Contudo, a partir da data em que esta IFRS for aplicada, a adquirente deve reconhecer, como ajustamento nos lucros ou prejuízos (ou, se a IAS 12 o exigir, fora dos lucros ou prejuízos), alterações em ativos por impostos diferidos reconhecidos.

REFERÊNCIAS À IFRS 9

67.A. Se uma entidade aplicar esta Norma mas ainda não aplicar a IFRS 9, qualquer referência à IFRS 9 deve ser entendida como uma referência à IAS 39.

RETIRADA DA IFRS 3 (2004)

68. Esta IFRS substitui a IFRS 3 Concentrações de Atividades Empresariais (tal como emitida em 2004).

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

adquirida	A atividade empresarial ou atividades empresariais sobre as quais a adquirente obtém o controlo numa concentração de atividades empresariais .
adquirente	A entidade que obtém o controlo da adquirida .
data de aquisição	A data em que a adquirente obtém o controlo sobre a adquirida .
atividade empresarial	Um conjunto integrado de atividades e ativos que pode ser dirigido e gerido com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a clientes, gerar rendimento de investimentos (na forma de dividendos ou juros) ou gerar outro rendimento proveniente de atividades ordinárias.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

concentração de atividades empresariais	Uma transação ou outro acontecimento em que uma adquirente obtém o controlo sobre uma ou mais atividades empresariais . As transações por vezes referidas como «verdadeiras fusões» ou «fusões de iguais» são também concentrações de atividades empresariais na aceção do termo utilizada nesta IFRS.
retribuição contingente	Normalmente, uma obrigação da adquirente de transferir ativos ou interesses de capital próprio adicionais aos ex-proprietários de uma adquirida como parte da troca pelo controlo da adquirida se ocorrerem acontecimentos futuros especificados ou se se verificarem condições especificadas. Porém, uma retribuição contingente também pode conferir à adquirente o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se as condições especificadas se verificarem.
interesses de capital próprio	Para a finalidade desta IFRS, o termo interesses de capital próprio é utilizado com o sentido lato de interesses de propriedade de entidades detidas pelos investidores e interesses de proprietários, membros ou participantes de entidades mútuas.
justo valor	é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração. (Ver IFRS 13)
goodwill	Um ativo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos numa concentração de atividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.
identificável	Um ativo é identificável se: a) for separável, i.e., capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado, um ativo ou um passivo identificável, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
ativo intangível	Um ativo não monetário identificável sem substância física.
entidade mútua	Uma entidade, que não seja uma entidade detida pelo investidor, que proporciona dividendos, custos mais baixos ou outros benefícios económicos diretamente aos seus proprietários, membros ou participantes. Por exemplo, uma mútua de seguros, uma cooperativa de crédito e uma entidade cooperativa são todas entidades mútuas.
interesse que não controla	O capital próprio numa subsidiária não atribuível, direta ou indiretamente, a uma empresa-mãe.
proprietários	Para as finalidades desta IFRS, o termo proprietários é utilizado com o sentido lato de modo a incluir detentores de interesses de capital próprio de entidades detidas pelos investidores e proprietários, membros ou participantes de entidades mútuas.

Apêndice B

Guia de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

CONCENTRAÇÕES DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS DE ENTIDADES SOB CONTROLO COMUM [APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 2(c)]

B1 Esta IFRS não se aplica a uma concentração de atividades empresariais de entidades ou atividades empresariais sob controlo comum. Uma concentração de atividades empresariais que envolva entidades ou atividades empresariais sob controlo comum é uma concentração de atividades empresariais em que todas as entidades ou atividades empresariais que se concentram são em última análise controladas pela mesma parte ou partes tanto antes como após a concentração de atividades empresariais, sendo que esse controlo não é transitório.

B2 Deve considerar-se um grupo de indivíduos como estando a controlar uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver coletivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas atividades. Portanto, uma concentração de atividades empresariais está fora do âmbito desta IFRS quando o mesmo grupo de indivíduos tiver, como resultado de acordos contratuais, o poder coletivo final de gerir as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades que se concentram por forma a obter benefícios das suas atividades, e esse poder coletivo final não for transitório.

B3 Uma entidade pode ser controlada por um indivíduo, ou por um grupo de indivíduos a agir em conjunto segundo um acordo contratual, e esse indivíduo ou grupo de indivíduos pode não estar sujeito aos requisitos de relato financeiro das IFRS. Por isso, não

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

é necessário que as entidades que se concentram estejam incluídas nas mesmas demonstrações financeiras consolidadas de uma concentração de atividades empresariais para serem vistas como entidades concentradas que envolvem entidades sob controlo comum.

B4 A extensão dos interesses que não controlam em cada uma das entidades que se concentram antes e após a concentração de atividades empresariais não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum. De forma semelhante, o facto de uma das entidades que se concentram ser uma subsidiária que tenha sido excluída das demonstrações financeiras consolidadas não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum.

IDENTIFICAR UMA CONCENTRAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 3)

B5 Esta IFRS define uma concentração de atividades empresariais como uma transação ou outro acontecimento em que uma adquirente obtém o controlo sobre uma ou mais atividades empresariais. Uma adquirente poderá obter o controlo de uma adquirida de uma variedade de formas, por exemplo:

- a) transferindo caixa, equivalentes de caixa ou outros ativos (incluindo ativos líquidos que constituam uma atividade empresarial);
- b) incorrendo em passivos;
- c) emitindo interesses de capital próprio;
- d) proporcionando mais de um tipo de retribuição; ou
- e) sem transferir retribuição, incluindo apenas por contrato (ver parágrafo 43).

B6 Uma concentração de atividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras, as quais incluem, entre outras:

- a) uma ou mais atividades empresariais tornam-se subsidiárias de uma adquirente ou os ativos líquidos de uma ou mais atividades empresariais são legalmente fundidos na adquirente;
- b) uma entidade que se concentra transfere os seus ativos líquidos, ou os seus proprietários transferem os seus interesses de capital próprio, para outra entidade que se concentra ou para os seus proprietários;
- c) todas as entidades que se concentram transferem os seus ativos líquidos, ou os proprietários dessas entidades transferem os seus interesses de capital próprio, para uma entidade recém-formada (por vezes referida como uma transação roll-up ou put-together); ou
- d) um grupo de ex-proprietários de uma das entidades que se concentram obtém o controlo da entidade concentrada.

DEFINIÇÃO DE UMA ATIVIDADE EMPRESARIAL (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 3)

B7 Uma atividade empresarial consiste em inputs e processos aplicados a esses inputs que possam contribuir para criar outputs. Os três elementos de uma atividade empresarial são definidos do seguinte modo (ver os parágrafos B8-B12D para orientação sobre os elementos de uma atividade empresarial):

- a) Input: qualquer recurso económico que cria, ou tem capacidade para criar, outputs quando lhe seja aplicado um ou mais processos. Os exemplos incluem ativos não correntes (incluindo ativos intangíveis ou direitos de utilizar ativos não correntes), propriedade intelectual e a capacidade para obter acesso a materiais necessários ou a direitos e empregados.
- b) Processo: qualquer sistema, norma, protocolo, convenção ou regra que, quando aplicado a um input ou inputs, cria ou tem a capacidade para criar outputs. Os exemplos incluem processos de gestão estratégicos, processos operacionais e processos de gestão de recursos. Estes processos estão normalmente documentados, mas a capacidade intelectual de uma força de trabalho organizada com as competências e a experiência necessárias e que obedeça a regras e convenções poderá proporcionar os processos necessários que possam ser aplicados a inputs para criar outputs. (Os sistemas de contabilidade, faturação, folha de remunerações e outros sistemas administrativos não são normalmente processos usados para criar outputs).
- c) Output: o resultado de inputs e de processos aplicados a esses inputs que permitem fornecer bens ou prestar serviços a clientes, gerar rendimento de investimentos (na forma de dividendos ou juros) ou gerar outro rendimento proveniente de atividades ordinárias.

Teste opcional para identificar a concentração de justo valor

B7A O parágrafo B7B estabelece um teste opcional (o teste de concentração) para permitir uma avaliação simplificada com vista a determinar se um conjunto adquirido de atividades e ativos constitui ou não uma atividade empresarial. Uma entidade pode optar por aplicar, ou não aplicar, esse teste. Uma entidade pode exercer essa opção separadamente para cada transação ou outro acontecimento. O teste de concentração tem as seguintes consequências:

- a) se o teste de concentração for positivo, fica determinado que o conjunto de atividades e ativos não constitui uma atividade empresarial e não é necessária qualquer avaliação adicional;
- b) se o teste de concentração for negativo, ou se a entidade optar por não o aplicar, a entidade deve então proceder à avaliação estabelecida nos parágrafos B8-B12D.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

B7B O teste de concentração é positivo se a totalidade, em termos substanciais, do justo valor dos ativos brutos adquiridos estiver concentrada num único ativo identificável ou num grupo de ativos identificáveis semelhantes. Para efeitos do teste de concentração:

a) os ativos brutos adquiridos excluem a caixa e equivalentes de caixa, os ativos por impostos diferidos e o goodwill resultante dos efeitos de passivos por impostos diferidos;

b) o justo valor dos ativos brutos adquiridos inclui qualquer retribuição transferida (mais o justo valor de qualquer interesse que não controla e o justo valor de qualquer interesse anteriormente detido) que ultrapasse o justo valor dos ativos identificáveis líquidos adquiridos. O justo valor dos ativos brutos adquiridos pode normalmente ser determinado como o total obtido adicionando o justo valor da retribuição transferida (mais o justo valor de qualquer interesse que não controla e o justo valor de qualquer interesse anteriormente detido) ao justo valor dos passivos assumidos (exceto passivos por impostos diferidos), subtraindo em seguida os itens identificados na alínea a). No entanto, se o justo valor dos ativos brutos adquiridos for superior a esse total, poderá por vezes ser necessário um cálculo mais preciso;

c) um ativo identificável único inclui qualquer ativo ou grupo de ativos que seria reconhecido e mensurado como um ativo identificável único numa concentração de atividades empresariais;

d) se um ativo tangível estiver associado e não puder ser fisicamente removido e utilizado separadamente de outro ativo tangível (ou de um ativo subjacente objeto de locação, como definido na IFRS 16 Locações), sem incorrer em custos significativos ou numa diminuição significativa da utilidade ou do justo valor de qualquer dos ativos (por exemplo: terrenos e edifícios), esses ativos são considerados um ativo identificável único;

e) ao avaliar se os ativos são semelhantes, uma entidade deve considerar a natureza de cada ativo identificável único e os riscos associados à gestão e à criação de outputs a partir desses ativos (isto é, as características de risco);

f) não são considerados ativos semelhantes:

i) um ativo tangível e um ativo intangível,

ii) ativos tangíveis de classes diferentes (por exemplo: inventário, equipamento de produção e veículos automóveis), a não ser que sejam considerados um ativo identificável único de acordo com o critério da alínea d),

iii) ativos intangíveis identificáveis de classes diferentes (por exemplo: marcas, licenças e ativos intangíveis em fase de desenvolvimento),

iv) um ativo financeiro e um ativo não financeiro,

v) ativos financeiros de classes diferentes (por exemplo: contas a receber e investimentos em instrumentos de capital próprio), e

vi) ativos identificáveis abrangidos pela mesma categoria de ativos, mas que apresentam características de risco significativamente diferentes.

B7C Os requisitos do parágrafo B7B não modificam as orientações sobre os ativos semelhantes contidas na IAS 38 Ativos Intangíveis; nem modificam o significado do termo «classe» no quadro da IAS 16 Ativos Fixos Tangíveis, da IAS 38 e da IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgações.

Elementos de uma atividade empresarial

B8 Embora as atividades empresariais tenham geralmente outputs, estes não são exigidos para que um conjunto integrado de atividades e ativos possa ser considerado uma atividade empresarial. Para poder ser dirigido e gerido para os fins identificados na definição de uma atividade empresarial, um conjunto integrado de atividades e ativos exige dois elementos essenciais — inputs e processos aplicados a esses inputs. Uma atividade empresarial não tem de incluir todos os inputs ou processos utilizados pelo vendedor no quadro dessa mesma atividade empresarial. No entanto, para ser considerado uma atividade empresarial, um conjunto integrado de atividades e ativos deve incluir, no mínimo, um input e um processo substantivo que, em conjunto, contribuam significativamente para a capacidade de criar outputs. Os parágrafos B12–B12D especificam de que modo se deverá avaliar se um processo é substantivo.

B8A Se um conjunto adquirido de atividades e ativos tiver outputs, a obtenção continuada de réditos não significa por si só que um input e um processo substantivo tenham sido adquiridos.

B9 A natureza dos elementos de uma atividade empresarial varia de acordo com o setor e com a estrutura das operações (atividades) de uma entidade, nomeadamente na fase de desenvolvimento dessa mesma entidade. Muitas vezes, as atividades empresariais estabelecidas têm tipos muito diferentes de inputs, processos e outputs, ao passo que as novas atividades empresariais têm muitas vezes poucos inputs e processos e, por vezes, apenas um único output (produto). Quase todas as atividades empresariais têm também passivos, mas uma atividade empresarial não tem necessariamente de ter passivos. Além disso, um conjunto adquirido de atividades e ativos que não seja uma atividade empresarial pode ter passivos.

B10 [Suprimido]

B11 A determinação sobre se um determinado conjunto de atividades e ativos constitui uma atividade empresarial deve ter como base o facto de o conjunto integrado poder ou não ser dirigido e gerido como uma atividade empresarial por um participante no mercado. Assim, ao avaliar se um determinado conjunto constitui uma atividade empresarial, não é relevante se o vendedor o operou ou se o adquirente o tenciona operar como uma atividade empresarial.

Verificar se um processo adquirido é substantivo

B12 Os parágrafos B12A–B12D explicam de que modo se deverá verificar se um processo adquirido é substantivo quando o conjunto adquirido de atividades e ativos não tiver outputs (parágrafo B12B) e quando os tiver (parágrafo B12C).

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

B12A Um exemplo de um conjunto adquirido de atividades e ativos que não tem outputs à data de aquisição é uma entidade em fase de arranque que ainda não tenha começado a gerar réditos. Além disso, se um conjunto adquirido de atividades e ativos estiver a gerar réditos à data da aquisição, considera-se que tem outputs nessa data, mesmo que posteriormente já não gere réditos provenientes de clientes externos, por exemplo porque irá ser integrado pelo adquirente.

B12B Se um conjunto de atividades e ativos não tiver outputs à data de aquisição, um processo (ou grupo de processos) adquirido só é considerado substantivo se:

- a) for fundamental para a capacidade de desenvolver ou converter um ou mais inputs adquiridos em outputs; e
- b) os inputs adquiridos incluírem uma força de trabalho organizada e que dispõe das competências, conhecimentos ou experiência necessários para executar esse processo (ou grupo de processos) e outros inputs que a força de trabalho organizada possa desenvolver ou converter em outputs. Esses outros inputs podem incluir:
 - i) propriedade intelectual que possa ser utilizada para desenvolver um bem ou serviço,
 - ii) outros recursos económicos que possam ser desenvolvidos para criar outputs, ou
 - iii) direitos de obtenção de acesso aos materiais necessários ou direitos que permitam a criação de futuros outputs.

Os exemplos dos inputs mencionados na alínea b), subalíneas i)-iii), incluem tecnologias, projetos de investigação e desenvolvimento ligados aos processos, bens imobiliários e interesses minerais.

B12C Se um conjunto de atividades e ativos tiver outputs à data de aquisição, um processo (ou grupo de processos) adquirido só será considerado substantivo, quando aplicado a um ou mais inputs adquiridos, se:

- a) for fundamental para a capacidade de continuar a produzir outputs e os inputs adquiridos incluírem uma força de trabalho organizada com as competências, conhecimentos ou experiência necessários para executar esse processo (ou grupo de processos); ou
- b) contribuir significativamente para a capacidade de continuar a produzir outputs, e:
 - i) for considerado único ou escasso, ou
 - ii) não puder ser substituído sem custos, esforços ou atrasos significativos na capacidade de continuar a produzir outputs.

B12D Os seguintes argumentos adicionais são subjacentes aos parágrafos B12B e B12C:

- a) um contrato adquirido é um input e não um processo substantivo. No entanto, um contrato adquirido, por exemplo para a externalização da gestão de bens imobiliários ou de ativos, pode conferir acesso a uma força de trabalho organizada. Uma entidade deve avaliar se uma força de trabalho organizada à qual foi obtido acesso através de um contrato desse tipo executa um processo substantivo que a entidade controla e que, por conseguinte, adquiriu. Os fatores a considerar nessa avaliação incluem a duração do contrato e as respetivas condições de renovação.
- b) as dificuldades na substituição de uma força de trabalho organizada adquirida podem indicar que essa mesma força de trabalho organizada adquirida executa um processo que é fundamental para a capacidade de criar outputs.
- c) um processo (ou grupo de processos) não é fundamental se, por exemplo, for acessório ou de menor importância no contexto de todos os processos necessários à criação dos outputs.

IDENTIFICAR A ADQUIRENTE (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 6 E 7)

B13 As orientações da IFRS 10 Demonstrações Financeiras Consolidadas devem ser utilizadas para identificar a adquirente, ou seja, a entidade que obtém o controlo da adquirida. Se tiver ocorrido uma concentração de atividades empresariais mas a aplicação das orientações da IFRS 10 não indicar claramente qual das entidades concentradas é a adquirente, os fatores referidos nos parágrafos B14-B18 devem ser considerados nessa determinação.

B14 Numa concentração de atividades empresariais que se torne efetiva principalmente ao transferir caixa ou outros ativos ou ao incorrer em passivos, a adquirente é normalmente a entidade que transfere a caixa ou outros ativos ou que incorre em passivos.

B15 Numa concentração de atividades empresariais que se torne efetiva principalmente pela troca de interesses de capital próprio, a adquirente é normalmente a entidade que emite os seus interesses de capital próprio. Porém, nalgumas concentrações de atividades empresariais, comumente chamadas «aquisições inversas», a entidade emitente é a adquirida. Os parágrafos B19-B27 proporcionam orientação sobre a contabilização de aquisições inversas. Outros factos e circunstâncias pertinentes também devem ser considerados ao identificar a adquirente numa concentração de atividades empresariais que se torne efetiva pela troca de interesses de capital próprio, incluindo:

- a) os direitos de voto relativos na entidade concentrada após a concentração de atividades empresariais—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujos proprietários como um grupo retêm ou recebem a maior porção dos direitos de voto na entidade concentrada. Ao determinar qual o grupo de proprietários que retém ou recebe a maior porção dos direitos de voto, uma entidade deve considerar a existência de quaisquer acordos de voto invulgares ou especiais, bem como opções, warrants ou valores mobiliários convertíveis.
- b) a existência de um grande interesse de voto minoritário na entidade concentrada, se nenhum outro proprietário ou grupo organizado de proprietários tiver um interesse de voto significativo—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujo único proprietário ou grupo organizado de proprietários detém o maior interesse de voto minoritário na entidade concentrada.
- c) a composição do órgão de gestão da entidade concentrada—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujos proprietários têm a capacidade para eleger ou nomear ou para remover uma maioria dos membros do órgão de gestão da entidade concentrada.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

d) a composição da gerência sênior da entidade concentrada—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cuja (ex-) gerência domina a gerência da entidade concentrada.

e) os termos da troca de interesses de capital próprio—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra que paga um prêmio sobre o justo valor pré-concentração dos interesses de capital próprio da(s) outra(s) entidade(s) que se concentra(m).

B16 A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cuja dimensão relativa (mensurada, por exemplo, em termos de ativos, rédito ou lucro) é significativamente superior à da(s) outra(s) entidade(s) que se concentra(m).

B17 Numa concentração de atividades empresariais que envolva mais de duas entidades, determinar a adquirente deve incluir a consideração de, entre outras coisas, quais as entidades que se concentram que iniciaram a concentração, bem como a dimensão relativa das entidades que se concentram.

B18 Uma nova entidade constituída para efetivar uma concentração de atividades empresariais não é necessariamente a adquirente. Se uma nova entidade for constituída para emitir interesses de capital próprio para efetivar uma concentração de atividades empresariais, uma das entidades que se concentram que existiam antes da concentração deve ser identificada como a adquirente pela aplicação da orientação proporcionada nos parágrafos B13–B17. Por contraste, uma nova entidade que transfira dinheiro ou outros ativos ou que incorra em passivos como retribuição poderá ser a adquirente.

AQUISIÇÕES INVERSAS

B19 Uma aquisição inversa ocorre quando a entidade que emite valores mobiliários (a adquirente legal) for identificada como a adquirida para finalidades contabilísticas com base na orientação proporcionada nos parágrafos B13–B18. A entidade cujos interesses de capital próprio são adquiridos (a adquirida legal) tem de ser a adquirente para finalidades contabilísticas para a transação ser considerada uma aquisição inversa. Por exemplo, por vezes ocorrem aquisições inversas quando uma entidade operacional privada se quer tornar uma entidade pública mas não quer registar as suas ações de capital próprio. Para tal, a entidade privada celebra um acordo com uma entidade pública para esta adquirir os seus interesses de capital próprio em troca dos interesses de capital próprio da entidade pública. Neste exemplo, a entidade pública é a adquirente legal porque emitiu os seus interesses de capital próprio, e a entidade privada é a adquirida legal porque os seus interesses de capital próprio foram adquiridos. Contudo, a aplicação da orientação proporcionada nos parágrafos B13–B18 resulta na identificação:

a) da entidade pública como a adquirida para finalidades contabilísticas (a adquirida contabilística); e

b) da entidade privada como a adquirente para finalidades contabilísticas (a adquirente contabilística).

A adquirida contabilística tem de cumprir a definição de atividade empresarial para que a transação seja contabilizada como aquisição inversa, e deve aplicar-se todos os princípios de reconhecimento e mensuração nesta IFRS, incluindo o requisito de reconhecer goodwill.

Mensurar a retribuição transferida

B20 Numa aquisição inversa, a adquirente contabilística normalmente não emite qualquer retribuição para a adquirida. Em vez disso, a adquirida contabilística normalmente emite as suas ações de capital próprio para os proprietários da adquirente contabilística. Em conformidade, o justo valor à data de aquisição da retribuição transferida pela adquirente contabilística pelo seu interesse na adquirida contabilística baseia-se no número de interesses de capital próprio que a subsidiária legal teria tido de emitir para dar aos proprietários da empresa-mãe legal a mesma percentagem de interesse de capital próprio na entidade concentrada que resulta da aquisição inversa. O justo valor do número de interesses de capital próprio calculado dessa forma pode ser usado como o justo valor da retribuição transferida em troca da adquirida.

Preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

B21 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa são emitidas sob o nome da empresa-mãe legal (adquirida contabilística), mas descritas nas notas como continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (adquirente contabilística), com um ajustamento, que consiste em ajustar retroativamente o capital legal da adquirente contabilística de modo a refletir o capital legal da adquirida contabilística. Esse ajustamento é exigido para refletir o capital da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística). A informação comparativa apresentada nessas demonstrações financeiras consolidadas também é retroativamente ajustada de modo a refletir o capital legal da empresa-mãe legal (adquirida contabilística).

B22 Dado que as demonstrações financeiras consolidadas representam a continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal exceto no que respeita à sua estrutura de capital, as demonstrações financeiras consolidadas refletem:

a) os ativos e passivos da subsidiária legal (a adquirente contabilística) reconhecidos e mensurados pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração.

b) os ativos e passivos da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística) reconhecidos e mensurados em conformidade com esta IFRS.

c) os resultados retidos e outros saldos de capital próprio da subsidiária legal (adquirente contabilística) antes da concentração de atividades empresariais.

d) a quantia reconhecida como interesses de capital próprio emitidos nas demonstrações financeiras consolidadas determinada adicionando o interesse de capital próprio emitido da subsidiária legal (a adquirente contabilística) em circulação imediatamente antes da concentração de atividades empresariais ao justo valor da empresa-mãe legal (adquirida contabilística). ◀ Contudo, a estrutura de capital próprio (i.e., o número e o tipo de interesses de capital próprio emitidos) reflete a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística), incluindo os interesses de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efetuar a concentração. Em conformidade, a estrutura de capital próprio da subsidiária legal (a adquirente contabilística) é reexpressa usando o rácio de troca estabelecido no acordo de aquisição para refletir o número de ações da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística) emitidas na aquisição inversa.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

e) a parte proporcional do interesse que não controla das quantias escrituradas pré-concentração da subsidiária legal (adquirente contabilística) de resultados retidos e outros interesses de capital próprio conforme descrito nos parágrafos B23 e B24.

Interesse que não controla

B23 Numa aquisição inversa, alguns dos proprietários da adquirida legal (a adquirente contabilística) poderão não trocar os seus interesses de capital próprio por interesses de capital próprio da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística). Esses proprietários são tratados como um interesse que não controla nas demonstrações financeiras consolidadas após a aquisição inversa. Isto deve-se ao facto de os proprietários da adquirida legal que não trocam os seus interesses de capital próprio por interesses de capital próprio da adquirente legal terem um interesse apenas nos resultados e ativos líquidos da adquirida legal, e não nos resultados e ativos líquidos da entidade concentrada. Inversamente, mesmo que a adquirente legal seja a adquirida para finalidades contabilísticas, os proprietários da adquirente legal têm um interesse nos resultados e ativos líquidos da entidade concentrada.

B24 Os ativos e passivos da adquirida legal devem ser mensurados e reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração (ver parágrafo B22(a)). Portanto, numa aquisição inversa, o interesse que não controla reflete o interesse proporcional dos acionistas que não controlam nas quantias escrituradas pré-concentração dos ativos líquidos da adquirida legal mesmo que os interesses que não controlam noutras aquisições sejam mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição.

Resultados por ação

B25 Tal como indicado no parágrafo B22(d), a estrutura de capital próprio que aparece nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa reflete a estrutura de capital próprio da adquirente legal (a adquirida contabilística), incluindo os interesses de capital próprio emitidos pela adquirente legal para efetuar a concentração de atividades empresariais.

B26 Ao calcular o número médio ponderado de ações ordinárias em circulação (o denominador do cálculo dos resultados por ação) durante o período em que a aquisição inversa ocorre:

a) o número de ações ordinárias em circulação desde o início desse período até à data de aquisição deve ser calculado com base no número médio ponderado de ações ordinárias da adquirida legal (adquirente contabilística) em circulação durante o período multiplicado pelo rácio de troca estabelecido no acordo de fusão; e

b) o número de ações ordinárias em circulação desde a data de aquisição até ao final desse período será o número real de ações ordinárias da adquirente legal (a adquirida contabilística) em circulação durante esse período.

B27 Os resultados por ação básicos de cada período comparativo antes da data de aquisição apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser calculados dividindo:

a) os lucros ou prejuízos da adquirida legal atribuíveis a acionistas ordinários em cada um desses períodos pelo

b) número médio ponderado histórico de ações ordinárias em circulação da adquirida legal multiplicado pelo rácio de troca estabelecido no acordo de aquisição.

RECONHECER ATIVOS ADQUIRIDOS E PASSIVOS ASSUMIDOS ESPECÍFICOS (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 10–13)

B28 [Suprimido]

B29 [Suprimido]

B30 [Suprimido]

Ativos intangíveis

B31 A adquirente deve reconhecer, separadamente do goodwill, os ativos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais. Um ativo intangível é identificável se cumprir ou o critério da separabilidade ou o critério contratual-legal.

B32 Um ativo intangível que cumpra o critério contratual-legal é identificável mesmo que o ativo não seja transferível ou separável da adquirida ou de outros direitos e obrigações. Por exemplo:

a) [Suprimido]

b) uma adquirida é proprietária e opera uma central de energia nuclear. A licença para operar a central de energia é um ativo intangível que cumpre o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a adquirente não o possa vender nem transferir separadamente da central de energia adquirida. Uma adquirente poderá reconhecer o justo valor da licença de funcionamento e o justo valor da central de energia como um único ativo para finalidades de relato financeiro se as vidas úteis desses ativos forem semelhantes.

c) uma adquirida é proprietária de uma patente de tecnologia. Licenciou essa patente a outros para o seu uso exclusivo fora do mercado doméstico, recebendo em troca uma percentagem especificada de rédito estrangeiro futuro. Tanto a patente de tecnologia como o respetivo contrato de licença cumprem o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a venda ou a troca da patente e respetivo contrato de licença separadamente um do outro não fosse praticável.

B33 O critério de separabilidade significa que um ativo intangível adquirido é capaz de ser separado ou dividido da adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo identificável ou passivo relacionados. Um ativo intangível que a adquirente teria capacidade para vender, licenciar ou de outro modo trocar por outra coisa de valor cumpre o critério da separabilidade mesmo se a adquirente não o pretender vender, licenciar ou de outro modo trocar. Um ativo intangível adquirido cumpre o critério da separabilidade se houver provas de transações de troca para esse tipo de ativo ou para um

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

ativo de tipo semelhante, mesmo que essas transações não sejam frequentes e independentemente de a adquirente estar ou não envolvida nessas transações. Por exemplo, as listas de clientes e de assinantes são frequentemente licenciadas, pelo que cumprem o critério da separabilidade. Mesmo que uma adquirida acredite que as suas listas de clientes têm características diferentes de outras listas de clientes, o facto de que as listas de clientes são frequentemente licenciadas quer geralmente dizer que a lista de clientes adquirida cumpre o critério da separabilidade. Contudo, uma lista de clientes adquirida numa concentração de atividades empresariais não cumpriria o critério da separabilidade se os termos de confidencialidade ou outros acordos proibirem uma entidade de vender, locar ou de outro modo trocar informações sobre os seus clientes.

B34 Um ativo intangível que não seja individualmente separável da adquirida ou da entidade concentrada cumpre o critério da separabilidade se for separável em combinação com um contrato, ativo identificável ou passivo relacionados. Por exemplo:

a) os participantes de mercado trocam passivos de depósito e respetivos ativos intangíveis de relação com o depositante em transações de troca observáveis. Portanto, a adquirente deve reconhecer o ativo intangível de relação com o depositante separadamente do goodwill.

b) uma adquirida é proprietária de uma marca comercial registada e de conhecimentos técnicos documentados mas sem patente usados para fabricar o produto de marca comercial. Para transferir a propriedade de uma marca comercial, o proprietário também está obrigado a transferir tudo o mais que seja necessário para o novo proprietário poder produzir um produto ou serviço indistinguível daquele produzido pelo ex-proprietário. Dado que os conhecimentos técnicos sem patente têm de ser separados da adquirida ou da entidade concentrada e vendidos se a correspondente marca comercial for vendida, cumpre o critério da separabilidade.

Direitos readquiridos

B35 Como parte de uma concentração de atividades empresariais, uma adquirente poderá readquirir um direito que tenha previamente concedido à adquirida de 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 nos termos de um contrato de franquia ou o direito de usar a tecnologia da adquirente nos termos de um contrato de licença de tecnologia. Um direito readquirido é um ativo intangível identificável que a adquirente reconhece separadamente do goodwill. O parágrafo 29 proporciona orientação sobre a mensuração de um direito readquirido e o parágrafo 55 proporciona orientação sobre a subsequente contabilização de um direito readquirido.

B36 Se os termos do contrato que dá origem a um direito readquirido forem favoráveis ou desfavoráveis relativamente aos termos de transações de mercado correntes pelos mesmos itens ou itens semelhantes, a adquirente deve reconhecer um ganho ou perda de liquidação. O parágrafo B52 proporciona orientação sobre a mensuração desse ganho ou perda de liquidação.

Força de trabalho reunida e outros itens que não são identificáveis

B37 A adquirente incorpora no goodwill o valor de um ativo intangível adquirido que não é identificável à data de aquisição. Por exemplo, uma adquirente poderá atribuir valor à existência de uma força de trabalho reunida, que corresponde a um conjunto existente de empregados que permite à adquirente continuar a operar uma atividade empresarial adquirida a partir da data de aquisição. Uma força de trabalho reunida não representa o capital intelectual da força de trabalho qualificada—os conhecimentos e a experiência (muitas vezes especializados) que os empregados de uma adquirida trazem para os seus empregos. Dado que a força de trabalho reunida não é um ativo identificável para ser reconhecido separadamente do goodwill, qualquer valor que lhe seja atribuído é incorporado no goodwill.

B38 A adquirente também incorpora no goodwill qualquer valor atribuído a itens que não se qualificam como ativos à data de aquisição. Por exemplo, a adquirente poderá atribuir valor a potenciais contratos que a adquirida esteja a negociar com potenciais novos clientes à data de aquisição. Dado que esses potenciais contratos não são eles próprios ativos à data de aquisição, a adquirente não os reconhece separadamente do goodwill. A adquirente não deve reclassificar subsequentemente o valor desses contratos a partir do goodwill para acontecimentos que ocorram após a data de aquisição. Porém, a adquirente deve avaliar os factos e as circunstâncias envolvidos nos acontecimentos que ocorram pouco depois da aquisição para determinar se um ativo intangível separadamente reconhecível existia à data de aquisição.

B39 Após o reconhecimento inicial, uma adquirente contabiliza ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais em conformidade 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 está prescrita por outras IFRS.

B40 Os critérios da identificabilidade determinam se um ativo intangível é reconhecido separadamente do goodwill. No entanto, os critérios não dão orientações nem limitam os pressupostos a utilizar para a mensuração de um ativo intangível pelo justo valor. Por exemplo, o adquirente levaria em conta os pressupostos que os participantes no mercado considerariam ao apreçar o ativo intangível, tais como expectativas de futuras renovações contratuais, na mensuração pelo justo valor. Não é necessário que as próprias renovações cumpram os critérios de identificabilidade. (Porém, consulte o parágrafo 29, que estabelece uma exceção ao princípio da mensuração do justo valor para direitos readquiridos reconhecidos numa concentração de atividades empresariais.) Os parágrafos 36 e 37 da IAS 38 proporcionam orientação para determinar se os ativos intangíveis devem ser combinados numa única unidade de conta com outros ativos intangíveis ou tangíveis.

MENSURAR O JUSTO VALOR DE ATIVOS IDENTIFICÁVEIS ESPECÍFICOS E DE UM INTERESSE QUE NÃO CONTROLA NUMA ADQUIRIDA (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 18 E 19)

Ativos com fluxos de caixa incertos (deduções de valorização)

B41 A adquirente não deve reconhecer uma provisão de avaliação separada à data de aquisição para ativos adquiridos numa concentração de atividades empresariais mensurados pelos seus justos valores à data de aquisição porque os efeitos da incerteza quanto aos fluxos de caixa futuros estão incluídos na mensuração do justo valor. Por exemplo, dado que esta IFRS exige que a adquirente mensure as contas a receber adquiridas, incluindo empréstimos, pelos seus justos valores à data de aquisição ao

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

contabilizar uma concentração de atividades empresariais, a adquirente não reconhece uma provisão de avaliação separada para os fluxos de caixa contratuais que sejam considerados incobráveis nessa data ou uma provisão para as perdas de crédito esperadas.

Ativos sujeitos a locações operacionais em que a adquirida é o locador

B42 Ao mensurar o justo valor à data de aquisição de um ativo como um edifício ou uma patente que estejam sujeitos a uma locação operacional em que a adquirida é o locador, a adquirente deve ter em conta os termos da locação. A adquirente não reconhece um ativo ou passivo separado se as condições de uma locação operacional forem favoráveis ou desfavoráveis comparativamente às condições de mercado.

Ativos que a adquirente pretende não usar ou usar de uma forma diferente da forma como os outros participantes de mercado os usariam

B43 Para proteger a sua posição concorrencial, ou por outros motivos, o adquirente pode ter a intenção de não utilizar um ativo não-financeiro adquirido, ou pode não ter a intenção de utilizar o ativo de acordo com a sua maior e melhor utilização. Por exemplo, poderá ser esse o caso de um ativo intangível adquirido na forma de investigação e desenvolvimento que a adquirente pretende utilizar defensivamente, impedindo outros de o fazer. No entanto, a adquirente deve mensurar o justo valor do ativo não-financeiro assumindo a sua maior e melhor utilização pelos participantes no mercado de acordo com o pressuposto de avaliação apropriada, tanto inicialmente como ao mensurar o justo valor menos os custos de alienação para os subseqüentes testes de imparidade.

Interesse que não controla numa adquirida

B44 Esta Norma permite que a adquirente mensure um interesse que não controla na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição. Por vezes, uma adquirente poderá mensurar o justo valor à data de aquisição de um interesse que não controla com base num preço cotado num mercado ativo para as ações de capital próprio (ou seja, para aquelas que não são detidas pelo adquirente). Noutras situações, porém, não haverá um preço cotado num mercado ativo para as ações de capital próprio. Nessas situações a adquirente mensuraria o justo valor do interesse que não controla utilizando outras técnicas de avaliação.

B45 Os justos valores por ação do interesse da adquirente na adquirida e do interesse que não controla podem ser diferentes. A principal diferença será provavelmente a inclusão de um prémio de controlo no justo valor por ação do interesse da adquirente na adquirida ou, pelo contrário, a inclusão de um desconto por falta de controlo (também referido como desconto por interesse que não controla) no justo valor por ação do interesse que não controla se os participantes no mercado considerassem tal prémio ou desconto ao apreçar o interesse que não controla.

MENSURAR O GOODWILL OU UM GANHO RESULTANTE DE UMA COMPRA A PREÇO BAIXO

Mensurar o justo valor à data de aquisição do interesse da adquirente na adquirida usando técnicas de valorização (aplicação do parágrafo 33)

B46 Numa concentração de atividades empresariais alcançada sem a transferência de retribuição, a adquirente tem de substituir o justo valor à data de aquisição do seu interesse na adquirida pelo justo valor à data de aquisição da retribuição transferida para mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço baixo (ver parágrafos 32-34).

Considerações especiais ao aplicar o método de aquisição a concentrações de entidades mútuas (aplicação do parágrafo 33)

B47 Quando duas entidades mútuas se concentram, o justo valor dos interesses de capital próprio ou dos interesses de membros na adquirida (ou o justo valor da adquirida) pode ser mais fiavelmente mensurável do que o justo valor dos interesses de membros transferidos pela adquirente. Nessa situação, o parágrafo 33 exige que a adquirente determine a quantia de goodwill usando o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida em vez do justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirente transferidos como retribuição. Além disso, a adquirente numa concentração de entidades mútuas deve reconhecer os ativos líquidos da adquirida como adição direta ao capital ou ao capital próprio na sua demonstração da posição financeira e não como uma adição aos resultados retidos, o que é consistente com a forma como outros tipos de entidades aplicam o método de aquisição.

B48 Embora sejam semelhantes, em muitas formas, a outras atividades empresariais, as entidades mútuas têm características distintas que decorrem sobretudo do facto de os seus membros serem clientes e proprietários ao mesmo tempo. Os membros de entidades mútuas têm, em geral, a expectativa de receber benefícios decorrentes da sua filiação, frequentemente na forma de taxas reduzidas cobradas por bens e serviços ou dividendos de patrocínio. A parte dos dividendos de patrocínio imputada a cada membro baseia-se, muitas vezes, na quantidade de negócio que o membro realizou com a entidade mútua durante o ano.

B49 Uma mensuração pelo justo valor de uma entidade mútua deve incluir os pressupostos que os participantes no mercado fariam sobre os futuros benefícios de membros, bem como quaisquer outros pressupostos relevantes que os participantes no mercado fariam sobre a entidade mútua. Por exemplo, uma técnica de valor atual poderá ser usada para mensurar o justo valor de uma entidade mútua. Os fluxos de caixa utilizados como dados no modelo devem basear-se nos fluxos de caixa esperados da entidade mútua, que provavelmente refletirão reduções dos benefícios dos membros, tais como taxas reduzidas cobradas por bens e serviços.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

DETERMINAR O QUE FAZ PARTE DA TRANSAÇÃO DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 51 E 52)

B50 A adquirente deve considerar os seguintes fatores, os quais não são nem mutuamente exclusivos nem individualmente conclusivos, para determinar se uma transação faz parte da troca pela adquirida ou se a transação é separada da concentração de atividades empresariais:

a) as razões da transação—Compreender as razões pelas quais as partes da concentração (a adquirente e a adquirida e respetivos proprietários, diretores e gestores—e respetivos agentes) celebraram uma determinada transação ou acordo poderá esclarecer se a transação faz parte da retribuição transferida e dos ativos adquiridos ou dos passivos assumidos. Por exemplo, se uma transação for acordada principalmente para o benefício da adquirente ou da entidade concentrada em vez de principalmente para o benefício da adquirida ou dos seus proprietários antes da concentração, essa parte do preço de transação pago (e quaisquer ativos ou passivos relacionados) terá menos probabilidades de fazer parte da troca pela adquirida. Em conformidade, a adquirente contabilizaria essa parte separadamente da concentração de atividades empresariais.

b) quem iniciou a transação—Compreender quem iniciou a transação também poderá esclarecer se ela faz parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transação ou outro acontecimento que seja iniciado pela adquirente poderá ser celebrado com a finalidade de proporcionar benefícios económicos futuros à adquirente ou entidade concentrada com pouco ou nenhum benefício recebido pela adquirida ou os seus proprietários antes da concentração. Por outro lado, uma transação ou acordo iniciado pela adquirida ou os seus ex-proprietários tem menos probabilidades de ser para o benefício da adquirente ou da entidade concentrada e mais probabilidades de fazer parte da transação da concentração de atividades empresariais.

c) a tempestividade da transação—A tempestividade da transação também poderá esclarecer se ela faz parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transação entre a adquirente e a adquirida que ocorra durante as negociações dos termos de uma concentração de atividades empresariais poderá ter sido celebrada em contemplação da concentração de atividades empresariais para proporcionar benefícios económicos futuros à adquirente ou à entidade concentrada. Se assim for, a adquirida ou os seus proprietários antes da concentração de atividades empresariais receberão provavelmente pouco ou nenhum benefício da transação, exceto benefícios que recebam como parte da entidade concentrada.

Liquidação efetiva de uma relação pré-existente entre a adquirente e a adquirida numa concentração de atividades empresariais [aplicação do parágrafo 52(a)]

B51 A adquirente e a adquirida poderão ter uma relação que existia antes de terem contemplado a concentração de atividades empresariais, aqui referida como uma «relação pré-existente». Uma relação pré-existente entre a adquirente e a adquirida poderá ser contratual (por exemplo, fornecedor e cliente ou licenciante e licenciado) ou não contratual (por exemplo, queixoso e réu).

B52 Se a concentração de atividades empresariais liquidar efetivamente uma relação pré-existente, a adquirente reconhece um ganho ou perda, mensurado do seguinte modo:

a) para uma relação pré-existente não contratual (como uma ação judicial), pelo justo valor.

b) para uma relação pré-existente contratual, pela valor mais baixo das alíneas (i) e (ii):

i) a quantia pela qual o contrato é favorável ou desfavorável na perspectiva da adquirente em comparação com os termos de transações de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes. (Um contrato desfavorável é um contrato que é desfavorável em função dos termos de mercado correntes. Não é necessariamente um contrato oneroso em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.)

ii) a quantia de quaisquer cláusulas de liquidação expressas no contrato disponível para a contraparte para quem o contrato é desfavorável.

Se a alínea (ii) for inferior à alínea (i), a diferença é incluída como parte da contabilização da concentração de atividades empresariais.

A quantia de ganho ou perda reconhecida poderá depender, em parte, do facto de a adquirente ter ou não reconhecido previamente um ativo ou passivo relacionado, pelo que o ganho ou perda relatado poderá diferir da quantia calculada pela aplicação dos requisitos acima.

B53 Uma relação pré-existente poderá ser um contrato que a adquirente reconhece como um direito readquirido. Se o contrato incluir termos que sejam favoráveis ou desfavoráveis quando comparados com os preços de transações de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes, a adquirente reconhece, separadamente da concentração de atividades empresariais, um ganho ou perda pela liquidação efetiva do contrato, mensurado em conformidade 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 aos empregados ou acionistas vendedores são retribuição contingente na concentração de atividades empresariais ou se são transações separadas, depende da natureza dos acordos. Compreender as razões pelas quais o acordo de aquisição inclui uma disposição para pagamentos contingentes, quem iniciou o acordo e quando é que as partes celebraram o acordo pode ser útil para avaliar a natureza do acordo.

B55 Se não for claro se um acordo para pagamentos a empregados ou acionistas vendedores faz parte da troca pela adquirida ou se é uma transação separada da concentração de atividades empresariais, a adquirente deve considerar os seguintes indicadores:

a) Emprego contínuo—Os termos do emprego contínuo por parte dos acionistas vendedores que se tornam empregados chave poderão ser um indicador da substância de um acordo de retribuição contingente. Os termos relevantes do emprego contínuo poderão

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

ser incluídos num acordo de emprego, num acordo de aquisição ou noutro documento. Um acordo de retribuição contingente em que os pagamentos são automaticamente recusados se o emprego terminar é remuneração por serviços pós-concentração. Os acordos em que os pagamentos contingentes não são afetados pela cessação do emprego poderão indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional em vez de remuneração.

b) Duração do emprego contínuo—Se o período de emprego obrigatório coincidir com ou for superior ao período de pagamentos contingentes, esse facto poderá indicar que os pagamentos contingentes são, em substância, remuneração.

c) Nível de remuneração—Situações em que a remuneração dos empregados que não sejam os pagamentos contingentes está a um nível razoável em comparação com o de outros empregados chave na entidade concentrada poderão indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional em vez de remuneração.

d) Pagamentos incrementais aos empregados—Se os acionistas vendedores que não se tornam empregados receberem pagamentos contingentes mais baixos numa base por ação do que os de acionistas vendedores que se tornam empregados da entidade concentrada, esse facto poderá indicar que a quantia incremental dos pagamentos contingentes aos acionistas vendedores que se tornam empregados é remuneração.

e) Número de ações detidas—O número relativo de ações da propriedade dos acionistas vendedores que permanecem empregados chave poderá ser um indicador da substância do acordo de retribuição contingente. Por exemplo, se os acionistas vendedores que detinham a propriedade de substancialmente todas as ações na adquirida continuarem como empregados chave, esse facto poderá indicar que o acordo é, em substância, um acordo de participação nos lucros destinado a proporcionar remuneração por serviços pós-concentração. Como alternativa, se os acionistas vendedores que continuarem como empregados chave apenas detinham a propriedade de um pequeno número de ações da adquirida e todos os acionistas vendedores receberem a mesma quantia de retribuição contingente numa base por ação, esse facto poderá indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional. Os interesses de propriedade pré-aquisição detidos pelas partes relacionadas com os acionistas vendedores que continuam como empregados chave, tais como membros da família, também devem ser considerados.

f) Ligação à valorização—Se a retribuição inicial transferida à data de aquisição se baseia no limite inferior de um intervalo estabelecido na valorização da adquirida e a fórmula contingente se relaciona com essa abordagem de valorização, esse facto poderá sugerir que os pagamentos contingentes são retribuição adicional. Como alternativa, se a fórmula dos pagamentos contingentes for consistente com acordos de participação nos lucros anteriores, esse facto poderá sugerir que a substância do acordo é a de proporcionar remuneração.

g) Fórmula para determinar retribuição—A fórmula usada para determinar o pagamento contingente poderá ser útil na avaliação da substância do acordo. Por exemplo, se um pagamento contingente for determinado na base de múltiplos resultados, isso poderá sugerir que a obrigação é retribuição contingente na concentração de atividades empresariais e que a fórmula se destina a estabelecer ou a verificar o justo valor da adquirida. Por contraste, um pagamento contingente que seja uma percentagem especificada dos resultados poderá sugerir que a obrigação para com empregados é um acordo de participação nos lucros para remunerar os empregados por serviços prestados.

h) Outros acordos e questões—Os termos de outros acordos com acionistas vendedores (tais como acordos de não concorrência, contratos executórios, contratos de consultoria e acordos de locação de propriedade) e o tratamento em termos de imposto sobre o rendimento de pagamentos contingentes poderão indicar que os pagamentos contingentes são atribuíveis a outra coisa que não a retribuição pela adquirida. Por exemplo, em ligação com a aquisição, a adquirente poderá celebrar um acordo de locação de propriedade com um acionista vendedor significativo. Se os pagamentos de locação especificados no contrato de locação estiverem significativamente abaixo do mercado, alguns ou todos os pagamentos contingentes ao locador (o acionista vendedor) exigidos por um outro acordo separado para pagamentos contingentes poderão ser, em substância, pagamentos pelo uso da propriedade locada que a adquirente deve reconhecer separadamente nas suas demonstrações financeiras pós-concentração. Por contraste, se o contrato de locação especificar pagamentos de locação que sejam consistentes com os termos de mercado para a propriedade locada, o acordo para pagamentos contingentes ao acionista vendedor poderá ser retribuição contingente na concentração de atividades empresariais.

Prémios de pagamento com base em ações da adquirente trocados por prémios detidos pelos empregados da adquirida [aplicação do parágrafo 52(b)]

B56 Uma adquirente pode trocar os seus prémios de pagamento com base em ações (prémios de substituição) por prémios detidos por empregados da adquirida. As trocas de opções sobre ações ou de outros prémios de pagamento com base em ações no quadro de uma concentração de atividades empresariais são contabilizadas como modificações dos prémios de pagamento com base em ações em conformidade com a IFRS 2 Pagamento com Base em Ações. Se a adquirente substituir os prémios da adquirida, a totalidade ou parte da mensuração baseada no mercado dos prémios de substituição da adquirente deve ser incluída na mensuração da retribuição transferida na concentração de atividades empresariais. Os parágrafos B57–B62 proporcionam orientações quanto ao modo de afetar a mensuração baseada no mercado.

Todavia, nas situações em que os prémios da adquirida caducariam em resultado dessa concentração de atividades empresariais e em que a adquirente substitui esses prémios sem que estivesse obrigada a fazê-lo, a totalidade da mensuração baseada no mercado dos prémios de substituição deve ser reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração em conformidade com a IFRS 2. Por outras palavras, nenhuma parte da mensuração baseada no mercado desses prémios deve ser incluída na mensuração da retribuição transferida na concentração de atividades empresariais. A adquirente é obrigada a substituir os prémios da adquirida se a adquirida ou os seus empregados puderem impor essa substituição. Por exemplo, para fins da aplicação desta orientação, a adquirente é obrigada a substituir os prémios da adquirida se a substituição for exigida:

- (a) nos termos do acordo de aquisição;
- (b) nos termos dos prémios da adquirida;
- (c) pelas leis ou regulamentos aplicáveis.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

B57 Para determinar a parte de um prémio de substituição que faz parte da retribuição transferida pela adquirida e a parte que é remuneração por serviço pós-concentração, a adquirente deve mensurar tanto os prémios de substituição concedidos pela adquirente como os prémios da adquirida à data de aquisição em conformidade com a IFRS 2. A parte da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição que faz parte da retribuição transferida em troca da adquirida equivale à parte do prémio da adquirida que é atribuível a serviço pré-concentração.

B58 A parte do prémio de substituição atribuível a serviço pré-concentração é a mensuração baseada no mercado do prémio da adquirida multiplicada pelo rácio entre a parte do período de aquisição concluído e o maior entre o período de aquisição total e o período de aquisição original do prémio da adquirida. O período de aquisição é o período durante o qual todas as condições de aquisição especificadas devem ser satisfeitas. As condições de aquisição são definidas na IFRS 2.

B59 A parte de um prémio de substituição não adquirido atribuível a serviço pós-concentração, e portanto reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração, equivale à totalidade da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição menos a quantia atribuída a serviço pré-concentração. Portanto, a adquirente atribui qualquer excesso da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição em relação à mensuração baseada no mercado do prémio da adquirida a serviço pós-concentração e reconhece esse excesso como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração. A adquirente deve atribuir uma parte de um prémio de substituição a serviço pós-concentração se ela precisar de serviço pós-concentração, independentemente de os empregados terem ou não prestado todo o serviço necessário para que os seus prémios da adquirida fossem adquiridos antes da data de aquisição.

B60 A parte de um prémio de substituição não adquirido atribuível a serviço pré-concentração, bem como a parte atribuível a serviço pós-concentração, devem refletir a melhor estimativa disponível do número de prémios de substituição que se espera que sejam adquiridos. Por exemplo, se a mensuração baseada no mercado da parte de um prémio de substituição atribuída a serviço pré-concentração for 100 UM e a adquirente esperar que apenas 95 % do prémio vai ser adquirido, a quantia incluída na retribuição transferida na concentração de atividades empresariais corresponde a 95 UM. As alterações no número estimado de prémios de substituição que se espera que sejam adquiridos são refletidas no custo de remuneração para os períodos em que ocorram as alterações ou os confiscos e não como ajustamentos na retribuição transferida na concentração de atividades empresariais. De modo semelhante, os efeitos de outros acontecimentos, tais como modificações ou o desfecho final de prémios com condições de desempenho, que ocorram após a data de aquisição são contabilizados em conformidade com a IFRS 2 na determinação do custo de remuneração para o período em que ocorre um acontecimento.

B61 Aplicam-se os mesmos requisitos para determinar as partes de um prémio de substituição atribuíveis a serviço pré-concentração e pós-concentração, independentemente de um prémio de substituição ser classificado como um passivo ou como um instrumento de capital próprio em conformidade com as disposições da IFRS 2. Todas as alterações na mensuração baseada no mercado de prémios classificados como passivos após a data de aquisição e nos respetivos efeitos sobre o imposto sobre o rendimento são reconhecidas nas demonstrações financeiras pós-concentração da adquirente no(s) período(s) em que ocorrem as alterações.

B62 Os efeitos sobre o imposto sobre o rendimento dos prémios de substituição de pagamentos com base em ações devem ser reconhecidos em conformidade com as disposições da IAS 12 Impostos sobre o Rendimento.

Transações de pagamento com base em ações da adquirida liquidadas com instrumentos de capital próprio

B62A A adquirida pode ter operações de pagamento com base em ações pendentes que a adquirente não troca por transações de pagamento com base em ações da sua responsabilidade. Se os respetivos direitos já tiverem sido adquiridos, essas transações de pagamento com base em ações da adquirida fazem parte do interesse que não controla na adquirida e são mensuradas pela sua mensuração baseada no mercado. Se os respetivos direitos ainda não tiverem sido adquiridos, são mensuradas pela mensuração baseada no mercado considerando como data de aquisição a data de atribuição, em conformidade com os parágrafos 19 e 30.

B62B A mensuração baseada no mercado das transações de pagamento com base em ações cujos direitos ainda não tenham sido adquiridos é afetada aos interesses que não controlam com base no rácio entre a parte já decorrida do período a que se refere a transação e o maior de entre o período total de aquisição do direito e o período de aquisição do direito inicialmente previsto na transação de pagamento com base em ações. O saldo é afetado ao serviço pós-concentração.

OUTRAS IFRS QUE PROPORCIONAM ORIENTAÇÃO SOBRE MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 54)

B63 Os exemplos de outras IFRS que facultam orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes de ativos adquiridos e de passivos assumidos ou incorridos numa concentração de atividades empresariais incluem:

a) A IAS 38 prescreve a contabilização de ativos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais. A adquirente mensura o goodwill pela quantia reconhecida à data de aquisição menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas. A IAS 36 Imparidade de Ativos prescreve a contabilização de perdas por imparidade.

b) [suprimida]

c) A IAS 12 prescreve a contabilização subsequente de ativos por impostos diferidos (incluindo ativos por impostos diferidos não reconhecidos) e passivos adquiridos numa concentração de atividades empresariais.

d) A IFRS 2 proporciona orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes da parte dos prémios de substituição de pagamento com base em ações emitidos por uma adquirente que seja atribuível aos futuros serviços dos empregados.

e) A IFRS 10 proporciona orientações sobre a contabilização de alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária após a obtenção do controlo.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

DIVULGAÇÕES (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 59 E 61)

B64 Para realizar o objetivo do parágrafo 59, a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de atividades empresariais que ocorra durante o período de relato:

- a) o nome e uma descrição da adquirida.
 - b) a data da aquisição.
 - c) a percentagem de interesses de capital próprio com direito a voto adquiridos.
 - d) as principais razões para a concentração de atividades empresariais e uma descrição de como a adquirente obteve o controlo da adquirida.
 - e) uma descrição qualitativa dos fatores que compõem o goodwill reconhecido, tais como sinergias esperadas decorrentes da concentração de unidades operacionais da adquirida e da adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento separado ou outros fatores.
 - f) o justo valor à data de aquisição do retribuição total transferida e o justo valor à data de aquisição de cada uma das principais classes de retribuição, como por exemplo:
 - i) dinheiro;
 - ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, incluindo uma atividade empresarial ou subsidiária da adquirente;
 - iii) passivos incorridos, por exemplo, um passivo por retribuição contingente; e
 - iv) interesses de capital próprio da adquirente, incluindo o número de instrumentos ou interesses emitidos ou passíveis de emissão e o método de mensuração pelo justo valor desses instrumentos ou interesses.
 - g) para os acordos de retribuição contingente e ativos de indemnização:
 - i) a quantia reconhecida à data de aquisição;
 - ii) uma descrição do acordo e a base para determinar a quantia do pagamento; e
 - iii) uma estimativa do intervalo de desfechos (não descontado) ou, se não for possível estimar um intervalo, esse facto e as razões pelas quais não é possível estimar um intervalo. Se a quantia máxima do pagamento for ilimitada, a adquirente deve divulgar esse facto.
 - h) para contas a receber adquiridas:
 - i) o justo valor das contas a receber;
 - ii) as quantias contratuais brutas a receber; e
 - iii) a melhor estimativa à data de aquisição dos fluxos de caixa contratuais que não se espera que sejam cobrados.
- As divulgações devem ser fornecidas por principal classe de contas a receber, tais como empréstimos, locações financeiras diretas e qualquer outra classe de contas a receber.
- i) as quantias reconhecidas à data de aquisição para cada principal classe de ativos adquiridos e de passivos assumidos.
 - j) para cada passivo contingente reconhecido em conformidade 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 o seu justo valor não pode ser fiavelmente mensurado, a adquirente deve divulgar:
 - i) as informações exigidas pelo parágrafo 86 da IAS 37; e
 - ii) as razões pelas quais o passivo não pode ser fiavelmente mensurado.
 - k) a quantia total do goodwill que se espera que seja dedutível para finalidades fiscais.
 - l) para transações que sejam reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e da assunção de passivos na concentração de atividades empresariais em conformidade com o parágrafo 51:
 - i) uma descrição de cada transação;
 - ii) a forma como a adquirente contabilizou cada transação;
 - iii) as quantias reconhecidas para cada transação e a linha de item nas demonstrações financeiras em que cada quantia é reconhecida; e
 - iv) se a transação for a liquidação efetiva de uma relação pré-existente, o método usado para determinar a quantia da liquidação.
 - m) a divulgação de transações separadamente reconhecidas exigida pela alínea (l) deve incluir a quantia dos custos relacionados com a aquisição e, separadamente, a quantia desses custos reconhecida como gasto e a(s) linha(s) de item na demonstração do rendimento integral em que esses gastos são reconhecidos. A quantia de quaisquer custos de emissão não reconhecidos como um gasto e a forma como foram reconhecidos também deve ser divulgado.
 - n) numa compra a preço baixo (ver parágrafos 34–36):
 - i) a quantia de qualquer ganho reconhecida de acordo com o parágrafo 34 e a linha de item na demonstração do rendimento integral na qual o ganho é reconhecido; e

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

ii) uma descrição das razões pelas quais a transação resultou num ganho.

o) para cada concentração de atividades empresariais na qual a adquirente detém menos de 100 % dos interesses de capital próprio na adquirida à data de aquisição:

i) a quantia do interesse que não controla na adquirida reconhecida à data de aquisição e a base de mensuração para essa quantia; e

ii) para cada interesse que não controla numa adquirida mensurado pelo justo valor, a(s) técnica(s) de avaliação e os dados significativos utilizados para mensurar esse valor.

p) numa concentração de atividades empresariais alcançada por fases:

i) o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio na adquirida detido pela adquirente imediatamente antes da data de aquisição; e

ii) a quantia de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da remensuração do justo valor do interesse de capital próprio na adquirida detido pela adquirente antes da concentração de atividades empresariais (ver parágrafo 42) e a linha de item na demonstração do rendimento integral na qual esse ganho ou perda é reconhecido.

q) as seguintes informações:

i) as quantias do rédito e dos lucros ou prejuízos da adquirida desde a data de aquisição incluídas na demonstração do rendimento integral consolidada do período de relato; e

ii) o rédito e os lucros ou prejuízos da entidade concentrada do período de relato corrente como se a data de aquisição para todas as concentrações de atividades empresariais ocorridas durante o ano tivesse sido o início do período de relato anual.

Se a divulgação de qualquer informação exigida por esta alínea for impraticável, a adquirente deve divulgar esse facto e explicar a razão pela qual a divulgação é impraticável. Esta IFRS usa o termo «impraticável» com o mesmo significado que na IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

B65 Para concentrações de atividades empresariais individualmente imateriais que ocorram durante o período de relato e que sejam materiais coletivamente, a adquirente deve divulgar em conjunto as informações exigidas pelo parágrafo B64(e)–(q).

B66 Se a data de aquisição de uma concentração de atividades empresariais for após o fim do período de relato mas antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, a adquirente deve divulgar as informações exigidas pelo parágrafo B64, a menos que a contabilização inicial da concentração de atividades empresariais não esteja concluída na altura em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Nessa situação, a adquirente deve descrever as divulgações que não foi possível fazer e as respetivas razões.

B67 Para cumprir o objetivo do parágrafo 61, a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de atividades empresariais material ou no conjunto para concentrações de atividades empresariais individualmente imateriais que sejam materiais coletivamente:

a) se a contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais não estiver concluída (ver parágrafo 45) para determinados ativos, passivos, interesses que não controlam ou itens de retribuição, sendo que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras da concentração de atividades empresariais estão determinadas apenas provisoriamente:

i) as razões pelas quais a contabilização inicial da concentração de atividades empresariais não está concluída;

ii) os ativos, passivos, interesses de capital próprio ou itens de retribuição relativamente aos quais a contabilização inicial não está concluída; e

iii) a natureza e a quantia de quaisquer ajustamentos durante o período de mensuração reconhecidos durante o período de relato em conformidade com o parágrafo 49.

b) para cada período de relato após a data de aquisição até a entidade cobrar, vender ou de outro modo perder o direito a um ativo de retribuição contingente, ou até a entidade liquidar um passivo de retribuição contingente ou o passivo for cancelado ou expirar:

i) quaisquer alterações nas quantias reconhecidas, incluindo quaisquer diferenças decorrentes da liquidação;

ii) quaisquer alterações no intervalo de desfechos (não descontado) e as razões para essas alterações; e

iii) as técnicas de valorização e os principais inputs de modelo usados para mensurar a retribuição contingente.

c) para passivos contingentes reconhecidos numa concentração de atividades empresariais, a adquirente deve divulgar as informações exigidas nos parágrafos 84 e 85 da IAS 37 para cada classe de provisão.

d) uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill no início e no fim do período de relato mostrando separadamente:

i) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período de relato;

ii) o goodwill adicional reconhecido durante o período de relato, com a exceção do goodwill incluído num grupo para alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

iii) os ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de ativos por impostos diferidos durante o período de relato de acordo com o parágrafo 67;

iv) o goodwill incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e o goodwill desreconhecido durante o período de relato sem ter sido anteriormente incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda;

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Atividades Empresariais

- v) as perdas por imparidade reconhecidas durante o período de relato de acordo com a IAS 36; (Além deste requisito, a IAS 36 exige a divulgação de informações sobre a quantia recuperável e a imparidade do goodwill.)
 - vi) as diferenças cambiais líquidas que surjam durante o período de relato de acordo com a IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio;
 - vii) quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período de relato;
 - viii) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período de relato.
- e) a quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período de relato corrente que:
- i) se relacione com os ativos identificáveis adquiridos ou os passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais que tenha sido efetuada no período corrente ou num período de relato anterior; e
 - ii) seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras da entidade concentrada.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS PARA CONCENTRAÇÕES DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS QUE ENVOLVAM APENAS ENTIDADES MÚTUAS OU APENAS POR CONTRATO (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 66)

B68 O parágrafo 64 dispõe que esta IFRS se aplica prospectivamente a concentrações de atividades empresariais cujas datas de aquisição sejam em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Contudo, uma entidade só deve aplicar esta IFRS no início de um período de relato anual que tenha início em ou após 30 de junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta IFRS antes da sua data de eficácia, a entidade deve divulgar esse facto e aplicar a IAS 27 (conforme emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) ao mesmo tempo.

B69 O requisito de aplicar esta IFRS prospectivamente tem o seguinte efeito para uma concentração de atividades empresariais que envolva apenas entidades mútuas ou apenas por contrato se a data de aquisição dessa concentração de atividades empresariais for anterior à aplicação desta IFRS:

- a) Classificação—Uma entidade deve continuar a classificar a concentração de atividades empresariais anterior em conformidade com as políticas contabilísticas anteriores da entidade para essas concentrações.
- b) Goodwill previamente reconhecido—No início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada, a quantia escriturada do goodwill resultante da concentração de atividades empresariais anterior deve ser a sua quantia escriturada nessa data em conformidade com políticas contabilísticas anteriores da entidade. Ao determinar essa quantia, a entidade deve eliminar a quantia escriturada de qualquer amortização acumulada desse goodwill e da correspondente redução no goodwill. Nenhum outro ajustamento deve ser feito na quantia escriturada do goodwill.
- c) Goodwill previamente reconhecido como uma dedução no capital próprio—As políticas contabilísticas anteriores da entidade poderão ter resultado em goodwill decorrente do facto de a concentração de atividades empresariais anterior ter sido reconhecida como uma dedução no capital próprio. Nessa situação, a entidade não deve reconhecer esse goodwill como um ativo no início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada. Além disso, a entidade não deve reconhecer nos lucros ou prejuízos qualquer parte desse goodwill quando alienar toda ou parte da atividade empresarial relacionada com esse goodwill ou quando uma unidade geradora de caixa relacionada com o goodwill ficar com imparidade.
- d) Contabilização subsequente do goodwill—Desde o início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada, uma entidade deve descontinuar a amortização do goodwill decorrente da concentração de atividades empresariais anterior e deve testar o goodwill quanto a imparidade em conformidade com a IAS 36.
- e) Goodwill negativo previamente reconhecido—Uma entidade que tenha contabilizado a concentração de atividades empresariais anterior aplicando o método de compra poderá ter reconhecido um crédito diferido por um excesso do seu interesse no justo valor líquido dos ativos identificáveis e passivos da adquirida em relação ao custo desse interesse (por vezes denominado goodwill negativo). Se assim for, a entidade deve desreconhecer a quantia escriturada desse crédito diferido no início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada com um correspondente ajustamento no saldo de abertura dos resultados retidos nessa data.