**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 21, DE XX DE XXXX DE 2018**

**Aprova a NBC TSP 21 – Combinação de Operações e Entidades.**

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE,** considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 40 – *Public Sector Combinations*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

**NBC TSP 21 – COMBINAÇÃO DE OPERAÇÕES E ENTIDADES**

|  |  |
| --- | --- |
| Sumário | Item |
| Objetivo | 1 |
| Alcance | 2 – 4 |
| Definições | 5 |
| Identificação de combinação | 6 |
| Classificação da combinação de operações e entidades | 7 – 14 |
| Indicadores que podem fornecer evidências de que a combinação é fusão | 12 – 14 |
| Contabilização da fusão | 15 |
| Método modificado de contabilização da união de participações | 16 – 57 |
| Identificação da entidade resultante | 17 – 18 |
| Determinação da data de fusão | 19 – 20 |
| Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis, passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na combinação de operações e entidades | 21 – 35 |
| Reconhecimento e mensuração de componentes do patrimônio líquido resultantes de fusão | 36 – 39 |
| Período de mensuração | 40 – 44 |
| Custos relacionados à fusão | 45 |
| Mensuração e contabilização subsequente | 46 – 49 |
| Apresentação das demonstrações contábeis | 50 – 52 |
| Evidenciação | 53 – 57 |
| Contabilização de aquisições | 58 |
| Método de contabilização de aquisição | 59 – 125 |
| Identificação da adquirente | 60 – 61 |
| Determinação da data de aquisição | 62 – 63 |
| Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida | 64 – 84 |
| Reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura ou do ganho proveniente de compra vantajosa | 85 – 98 |
| Aquisição realizada em estágios | 99 – 100 |
| Orientação adicional para a aplicação do método de aquisição onde aquisição é alcançada por meio de alterações nos direitos de voto, por contrato, e circunstâncias similares em que a contraprestação não é transferida | 101 – 102 |
| Período de mensuração | 103 – 108 |
| Determinação sobre o que é parte da operação adquirida | 109 – 111 |
| Mensuração e contabilização subsequentes | 112 – 118 |
| Evidenciação | 119 – 134 |
| Vigência |  |

**Objetivo**

1. O objetivo desta norma é aprimorar a relevância, a representação fidedigna e a comparabilidade das informações que a entidade que reporta apresenta em suas demonstrações contábeis sobre combinação de operações e entidades e seus efeitos. Para esse fim, esta norma estabelece princípios e requisitos como:

(a) a entidade que reporta a informação contábil (doravante denominada entidade que reporta) classifica a combinação de operações e entidades como fusão ou aquisição;

(b) a entidade resultante deve reconhecer e mensurar, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis recebidos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na fusão;

(c) a entidade resultante deve reconhecer e mensurar componentes do patrimônio líquido e outros ajustes reconhecidos na fusão;

(d) a adquirente deve reconhecer e mensurar, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida;

(e) a adquirente deve reconhecer e mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido, ou o ganho ou a perda decorrente dessa aquisição; e

(f) a entidade que reporta deve determinar quais informações devem ser divulgadas para permitir aos usuários das demonstrações contábeis avaliar a natureza e os efeitos financeiros da combinação de operações e entidades.

**Alcance**

**2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de combinações de operações e entidades.**

**3. Esta norma aplica-se à transação ou outro evento que atenda à definição de combinações de operações e entidades. Esta norma não se aplica:**

**(a) à contabilização da formação de acordo em conjunto nas demonstrações contábeis de tal acordo;**

**(b) à aquisição ou recebimento de ativo ou grupo de ativos (e quaisquer passivos relacionados) que não constitua operação. Nesses casos, a entidade deve distinguir e reconhecer os ativos específicos identificáveis adquiridos ou recebidos (incluindo aqueles ativos que atendam à definição e critérios de reconhecimento de ativos intangíveis na NBC TSP 08 – Ativo Intangível e passivos assumidos. Tal transação ou evento não aumenta o ágio por expectativa de rentabilidade futura;**

**(c) à assunção de passivo ou de grupo de passivos específicos assumidos que não constitua operação. Nesses casos, a entidade deve identificar e reconhecer os passivos específicos assumidos.**

**4. Os requisitos desta norma não se aplicam à aquisição por entidade de investimento, como definida na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, de investimento em controlada que deva ser mensurada pelo valor justo no resultado do período.**

**Definições**

**5. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:**

**Combinação de operações e entidades é a união de operações separadas em uma entidade do setor público.**

***Definições gerais relacionadas a todas as combinações de operações e entidades***

**Participação patrimonial, para fins desta norma, é utilizada amplamente para representar direitos de propriedade de entidades que pertençam a investidor e participações de proprietário, membro ou participante de entidades de mútuo.**

**O ativo é identificável se:**

**(a) puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou**

**(b) resultar de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.**

**Entidade de mútuo é aquela que não é propriedade de investidor, que fornece dividendos, custos mais baixos ou outros benefícios econômicos diretamente aos seus proprietários, membros ou participantes. Por exemplo, companhia de seguros mútuos, sociedade de crédito e cooperativa são todas entidades de mútuo.**

**Operação é o conjunto integrado de atividades de ativos e/ou passivos relacionados capaz de ser conduzida e gerenciada para atingir os objetivos da entidade, por meio do fornecimento de bens e/ou serviços.**

**Proprietários, para fins desta norma, são utilizados amplamente para incluir qualquer parte que detenha direitos de propriedade quantificáveis na operação. Isso inclui, mas não se limita aos titulares das participações patrimoniais de entidades que pertençam a investidor, mas também, proprietários, participantes e membros de entidades de mútuo.**

**Combinação de operações e entidades sob controle comum é aquela na qual todas as entidades ou operações envolvidas são, em última instância, controladas pela mesma entidade tanto antes quanto depois da combinação operações e entidades.**

***Definições relacionadas a fusões***

**Fusão dá origem à entidade resultante e também é:**

**(a) a combinação de operações e entidades em que nenhuma das partes da combinação obtém o controle de uma ou mais operações; ou**

**(b) a combinação de operações e entidades em que uma das partes obtém o controle de uma ou mais operações e em que há evidências de que a combinação tem a substância econômica de fusão.**

**Data da fusão é aquela em que a entidade resultante obtém o controle das operações de combinação.**

**Operação de combinação é aquela que combina uma ou mais operações para formar a entidade resultante em fusão.**

**Entidade resultante é o resultado de duas ou mais operações que se combinam na fusão.**

***Definições relativas a aquisições***

**Operação adquirida é aquela em que a adquirente obtém o controle na aquisição.**

**Adquirente é a entidade que obtém o controle de uma ou mais operações na aquisição.**

**Aquisição é a combinação de operações e entidades em que uma parte da combinação obtém o controle de uma ou mais operações e há evidências de que a combinação não é fusão.**

**Data de aquisição é aquela em que a adquirente obtém o controle da operação adquirida.**

**Contraprestação contingente é geralmente a obrigação da adquirente em transferir ativos adicionais ou participações patrimoniais para os antigos proprietários de operação adquirida como parte da troca para o controle da operação adquirida se ocorrerem eventos futuros especificados ou condições forem atendidas. No entanto, a contraprestação contingente também pode dar a adquirente o direito ao retorno de contraprestação previamente transferida se as condições especificadas forem atendidas.**

**Ágio por expectativa de rentabilidade futura é o ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em aquisição que não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos.**

**Identificação de combinação**

**6. A entidade deve determinar se a operação ou outro evento é uma combinação de operações e entidades pela aplicação das definições nesta norma, a qual exige que os ativos e passivos constituam uma operação. Se os ativos e os passivos não constituirem uma transação, a entidade deve contabilizá-la de acordo com outras NBCs TSP.**

**Classificação da combinação de operações e entidades**

**7. Se nenhuma das partes de combinação de operações e entidades obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado da combinação, esta deve ser classificada como fusão.**

**8. Se uma das partes da combinação de operações e entidades obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado desta, a entidade deve considerar a substância econômica da combinação e classificá-la como fusão ou aquisição. A combinação em que uma das partes obtém o controle de uma ou mais operações deve ser classificada como aquisição, a menos que tenha a substância econômica de fusão.**

**9. Ao determinar a classificação da combinação de operações e entidades, a entidade deve considerar se o tratamento contábil resultante da combinação fornece informações que atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas. Para avaliar a substância econômica da combinação, a entidade deve considerar os indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão descritos nos itens 12 e 13. Esses indicadores, individualmente ou em conjunto, geralmente fornecem evidências de que a substância econômica da combinação é de fusão. A combinação não precisa satisfazer esses dois indicadores para ser classificada como ufusão.**

10. A análise dos indicadores relativos à contraprestação e ao processo de tomada de decisão descrito nos itens 12 e 13 geralmente produz resultados conclusivos e fornece evidências suficientes sobre a substância econômica da combinação de operações e entidades para determiná-la como fusão. Nessas circunstâncias, a classificação resultante e o tratamento contábil associado devem assegurar que os usuários tenham acesso a informações que atinjam o objetivo das demonstrações contábeis e satisfaçam as características qualitativas.

11. Em circunstâncias excepcionais, após a aplicação dos indicadores descritos nos itens 12 e 13 os resultados podem ser inconclusivos ou podem não fornecer evidências suficientes sobre a substância econômica da combinação de operações e entidades. Nessas circunstâncias, a entidade também deve considerar a classificação que poderia fornecer informações que melhor atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e as características qualitativas, considerando o contido no item 14.

**Indicadores que podem fornecer evidências de que a combinação é fusão**

*Indicadores relacionados às contraprestações*

12. Os indicadores a seguir podem fornecer evidências que a combinação é fusão:

(a) a contraprestação é paga por razões diferentes daquela de compensar aqueles com direito aos ativos líquidos da operação transferida por renunciar a esse direito;

(b) a contraprestação não é paga a pessoas com direito aos ativos líquidos da operação transferida; ou

(c) a contraprestação não é paga porque não há ninguém (seja indivíduo ou entidade) com direito aos ativos líquidos de uma entidade transferida.

*Indicadores relacionados ao processo de tomada de decisão*

13. Os seguintes indicadores podem fornecer evidências de que a combinação é fusão:

(a) a combinação de operações e entidades é imposta por terceiro sem que qualquer parte na combinação seja envolvida no processo de tomada de decisão;

(b) a combinação de operações e entidades está sujeita à aprovação dos cidadãos de cada uma das partes por meio de referendos; ou

(c) acontece a combinação de operações e entidades sob controle comum.

*Questões adicionais podem ser levadas em consideração quando os indicadores relacionados com a contraprestação não fornecem evidências suficientes para determinar se a combinação é fusão.*

14. A análise dos indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão pode, em circunstâncias excepcionais, produzir resultados não conclusivos ou não fornecer provas suficientes para determinar se a combinação é fusão, com base na substância econômica da combinação de operações e entidades e os indicadores descritos nos itens 12 e 13. Nessas circunstâncias, a entidade deve considerar qual classificação e tratamento contábil resultante fornece informações que melhor atendam aos objetivos das demonstrações contábeis. A entidade também deve considerar qual classificação e tratamento contábil resultante poderia fornecer informação que melhor satisfaça às características qualitativas de relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

**Contabilização da fusão**

**15. A entidade resultante deve contabilizar cada fusão aplicando o método de sobreposição de participações modificada.**

**Método modificado de contabilização da união de participações**

16. A aplicação do método modificado de contabilização de união de participações exige:

(a) identificar a entidade resultante;

(b) determinar a data de fusão;

(c) reconhecer e mensurar os ativos identificáveis recebidos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores nas operações de combinação, consistente com os requisitos em NBCs TSP; e

(d) reconhecer e mensurar os componentes do patrimônio líquido e outros ajustes da fusão.

**Identificação da entidade resultante**

**17. Para cada fusão, a entidade resultante deve ser identificada.**

18. O item 5 define a entidade resultante como "a entidade que é o resultado de duas ou mais operações que se combinam na fusão". A entidade resultante deve, posteriormente, ser identificada como a entidade que obtém o controle das operações de combinação como resultado da fusão.

**Determinação da data de fusão**

**19. A entidade resultante deve identificar a data de fusão, que é a data em que obtém o controle das operações de combinação.**

20. A data em que a entidade resultante obtém o controle das operações de combinação pode ser aquela em que recebe os ativos e assume os passivos das operações de combinação. É possível que a entidade resultante não receba títulos legais dos ativos ou assuma responsabilidade legal pelos passivos das operações de combinação. Nessas circunstâncias, a entidade resultante, muitas vezes, obtém o controle dos ativos e passivos das operações de combinação na data cuja responsabilidade pelos ativos e passivos é formalmente delegada à entidade resultante. No entanto, a entidade resultante pode obter o controle em data diferente. Por exemplo, a legislação ou o acordo por escrito pode prever que a entidade resultante obtenha o controle dos ativos e dos passivos das operações de combinação em data especificada. A entidade resultante deve considerar todos os fatos pertinentes e circunstâncias na identificação da data de fusão.

**Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis, passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na combinação de operações e entidades**

*Reconhecimento*

**21. A partir da data de fusão, a entidade resultante deve reconhecer os ativos identificáveis, passivos e qualquer participação de não controladores reconhecida nas demonstrações contábeis das operações de combinação a partir da data de fusão. O reconhecimento de ativos identificáveis e os passivos recebidos estão sujeitos às condições especificadas nos itens 22 e 23.**

**Condições de reconhecimento**

**22. Os efeitos de todas as transações entre as operações de combinação devem ser eliminados na elaboração das demonstrações contábeis da entidade resultante.**

23. Para qualificar o reconhecimento como parte da aplicação do método modificado de união de participações, os ativos e os passivos identificáveis devem atender às definições da NBC TSP – ESTRUTURA CONCEITUAL na data de fusão. Por exemplo, os custos que a entidade resultante espera, mas não é obrigada, incorrer no futuro para efetuar o seu plano de saída da atividade de operação combinada ou para rescindir os contratos de trabalho ou mudar os empregados de operação combinada não são passivos na data de fusão. Portanto, a entidade resultante não deve reconhecer esses custos como parte da aplicação do método modificado de união de participações. Em vez disso, a entidade resultante deve reconhecer esses custos em suas demonstrações contábeis pós-combinação de acordo com outras NBCs TSP.

Classificação ou designação de ativos e passivos na fusão

**24. Na data de fusão, a entidade resultante deve classificar ou designar os ativos e ospassivos recebidos na fusão, utilizando as classificações ou designações anteriormente aplicadas pelas operações de combinação. A entidade resultante não deve adotar classificações ou designações diferentes no reconhecimento inicial, mesmo que isso seja permitido por outras NBCs TSP.**

25. Em algumas situações, as NBCs TSP fornecem diferentes contabilizações, dependendo de como a entidade classifica ou designa o ativo ou o passivo específico. Exemplos de classificações ou designações que a entidade resultante deve fazer com base naquelas anteriormente aplicadas pelas combinações de operações incluem, mas não estão limitadas a:

(a) classificação de ativos e passivos financeiros específicos conforme mensurado pelo valor justo ou pelo custo amortizado;

(b) designação de instrumento derivativo como instrumento de proteção; e

(c) avaliação se o derivativo incorporado deve ser separado do contrato principal.

*Mensuração*

**26. A entidade resultante deve mensurar os ativos e os passivos identificáveis das operações de combinação a seus valores contábeis nas demonstrações contábeis dessas operações a partir da data de fusão, sujeita aos requisitos do item 27.**

**27. A partir da data de fusão, a entidade resultante deve ajustar os valores contábeis de ativos e de passivos identificáveis das operações de combinação quando necessário para se adequarem às políticas contábeis da entidade resultante.**

28. O método modificado de união de participações origina uma única entidade resultante combinada. Um conjunto uniforme de políticas contábeis, consistente com os requisitos das NBCs TSP, deve ser adotado por essa entidade e os valores contábeis dos ativos e dos passivos identificáveis das operações de combinação devem ser ajustados, quando necessário, para se adequar a essas políticas contábeis.

29. A entidade resultante deve mensurar qualquer participação de não controladores em operação de combinação de seus saldos nas demonstrações contábeis dessa operação combinada a partir da data da fusão, ajustada pela participação proporcional de não controladores nos ajustes realizados e de acordo com o item 27.

30. Os itens 33 a 35 especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta norma fornece exceções limitadas à mensuração.

*Exceção no reconhecimento ou na mensuração*

31. Esta norma prevê exceções limitadas ao reconhecimento e à mensuração. Os itens 32 a 35 determinam os itens específicos para os quais são previstas as exceções e sua natureza. A entidade resultante deve contabilizar esses itens, aplicando os requisitos descritos nos itens 32 a 35, que resulta em alguns itens, sendo:

(a) reconhecidos, quer pela aplicação de condições de reconhecimento, além das constantes nos itens 22 e 23, ou aplicando os requisitos de outras NBCs TSP, com resultados que diferem da aplicação e condições de reconhecimento;

(b) mensurados por valor que não seja aquele da data de fusão.

Exceção no reconhecimento

Licenças e direitos similares previamente concedidos de uma para outra operação de combinação

32. A licença ou direito similar, anteriormente concedido por operação de combinação a outra e reconhecido como ativo intangível do destinatário deve ser reconhecido da mesma forma pela entidade resultante. A licença ou direito similar não devem ser eliminados, de acordo com o item 22.

Exceção no reconhecimento e na mensuração

Tributos sobre a renda (quando incluídos nos termos da fusão)

33. As fusões envolvendo entidades do setor público podem resultar na isenção pela autoridade tributária de tributo devido como parte dos termos da fusão. A entidade resultante não deve reconhecer quaisquer itens de tributação dos quais fiquem isentos como resultado dos termos da fusão.

34. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar quaisquer itens fiscais remanescentes incluídos ou que surjam de fusão, de acordo com o padrão contábil internacional ou nacional, relacionado com tributos sobre a renda. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar qualquer receita remanescente de tributação incluída ou decorrente de fusão, de acordo com a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação.

Benefícios a empregados

35. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar um passivo (ou um ativo, se houver) relacionado às operações de combinação de acordo com a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

**Reconhecimento e mensuração de componentes do patrimônio líquido resultantes de fusão**

**36. A fusão não dá origem ao ágio por expectativa de rentabilidade futura.**

**37. A entidade resultante deve reconhecer no patrimônio líquido, os valores devedores e credores dos seguintes itens:**

**(a) os valores contábeis dos ativos das operações combinadas;**

**(b) os valores contábeis dos passivos das operações combinadas; e**

**(c) os valores contábeis da participação de não controladores nas operações combinadas.**

**38. A entidade resultante deve reconhecer no patrimônio líquido os ajustes correspondentes em relação:**

**(a) à eliminação de operações entre entidades combinadas, de acordo com o item 22;**

**(b) aos ajustes feitos no valor contábil dos ativos e dos passivos identificáveis das operações de combinação, quando necessários para se adequar as políticas contábeis da entidade resultante, de acordo com o item 27; e**

**(c) aos ajustes feitos em relação às exceções ao reconhecimento e/ou à mensuração, de acordo com os itens 32 a 35.**

**39. A entidade resultante pode apresentar os valores reconhecidos no patrimônio líquido, de acordo com os itens 37 e 38, como também:**

**(a) um único balanço de abertura; ou**

**(b) como componentes separados do patrimônio líquido.**

**Período de mensuração**

**40. Se a contabilização inicial de fusão estiver incompleta até o final do período a que se refere as demonstrações contábeis em que ocorre a fusão, a entidade resultante deve informar em suas demonstrações contábeis os montantes provisórios para os itens os quais a contabilização está incompleta. Durante o período de mensuração, a entidade resultante deve ajustar retrospectivamente os valores provisórios reconhecidos na data de fusão, para refletir novas informações obtidas sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data de fusão e, se conhecidas, teriam afetado a mensuração dos montantes reconhecidos a partir dessa data. Durante o período de mensuração, a entidade resultante também deve reconhecer ativos ou passivos adicionais se novas informações forem obtidas sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data de fusão e, se conhecidas, teriam resultado no reconhecimento desses ativos e passivos naquela data. O período de mensuração termina assim que a entidade resultante receber a informação que era procurada sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data de fusão ou entender que não é possível obter mais informações. No entanto, o período de mensuração não deve exceder um ano a partir da data de fusão.**

41. O período de mensuração é aquele, após a data de fusão, durante a qual a entidade resultante pode ajustar os valores provisórios reconhecidos para fusão. O período de mensuração fornece à entidade resultante prazo razoável a fim de obter as informações necessárias para distinguir e mensurar os ativos identificáveis, os passivos e qualquer participação de não controladores nas operações de combinação a partir da data de fusão, de acordo com os requisitos desta norma. As informações necessárias para identificar e mensurar os ativos identificáveis, passivos e qualquer participação de não controladores nas operações de combinação está geralmente disponível na data de fusão. No entanto, esse pode não ser o caso em que as combinações de operações elaboram previamente suas demonstrações contábeis utilizando políticas contábeis diferentes.

42. A entidade resultante deve reconhecer o aumento (diminuição) no valor provisório do ativo (passivo) identificável, ajustando os componentes do patrimônio líquido reconhecido de acordo com os itens 37 e 38. No entanto, as novas informações obtidas durante o período de mensuração podem às vezes resultar em ajuste ao valor provisório de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a entidade resultante pode ter assumido a responsabilidade de pagar os danos relacionados ao acidente em uma das instalações da operação combinada, parte ou total, os quais são cobertos por apólice de seguro da operação combinada. Se a entidade resultante obtiver nova informação durante o período de mensuração do valor contábil desse passivo, o ajuste de ganho ou de perda resultante de alteração ao montante provisório reconhecido para o passivo seria compensado (no total ou em parte) pelo ajuste correspondente ao ganho ou à perda resultante de alteração ao valor do montante provisório reconhecido pela indenização a receber da seguradora.

43. Durante o período de mensuração, a entidade resultante deve reconhecer ajustes ao valor provisório como se a contabilização tivesse sido concluída na data de fusão. Assim, a entidade resultante deve revisar informações comparativas de períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, se necessário, incluindo a alteração na depreciação ou amortização reconhecida em complemento à contabilização inicial.

44. Após o término do período de mensuração, a entidade resultante não deve revisar a contabilização da fusão, a menos para corrigir erro.

**Custos relacionados à fusão**

45. Os custos relacionados à fusão são aqueles que a entidade resultante ou as operações combinadas incorrerem para efetuar a fusão. Esses custos incluem honorários de profissionais e consultores, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais; e quaisquer custos de registro e emissão de títulos da dívida e de títulos patrimoniais. A entidade resultante e as combinações de operações devem considerar os custos relacionados à fusão como despesas nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços são recebidos.

**Mensuração e contabilização subsequente**

46. Em geral, a entidade resultante deve mensurar e contabilizar subsequentemente os ativos e passivos recebidos e instrumentos patrimoniais emitidos na fusão de acordo com outras NBCs TSP para esses itens, de acordo com sua natureza. No entanto, esta norma fornece, subsequentemente, orientação sobre mensuração e contabilização dos seguintes ativos recebidos e passivos assumidos ou incorridos na fusão:

(a) licenças e direitos similares anteriormente concedidos de operação combinada para outra;

(b) transferências, empréstimos concedidos e benefícios similares recebidos pela operação de combinação com base em critérios que mudam o resultado da fusão; e

(c) tributos sobre a renda (que não estejam incluídos nos termos da fusão).

*Licenças e direitos similares previamente concedidos de uma para outra operação de combinação*

47. A licença ou direito similar, previamente concedido de operação de combinação para outra e reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado durante o período restante do acordo vinculado em que o direito foi concedido por período finito. Quando o direito for concedido por tempo indeterminado, a entidade resultante deve realizar o teste de redução ao valor recuperável anualmente, e sempre que houver indício de perda por redução ao valor recuperável. A entidade resultante que posteriormente vende essa licença ou direito similar a terceiro deve incluir o valor contábil do ativo intangível na determinação do ganho ou da perda na venda.

*Transferências, empréstimos concedidos e benefícios similares recebidos de operação combinada com base em critérios que podem mudar o resultado da fusão*

48. A transferência, empréstimo concedido ou benefício similar, previamente recebido por operação de combinação com base em critérios que mudam o resultado da fusão, devem ser reavaliados prospectivamente de acordo com outras NBCs TSP.

*Tributos sobre a renda (quando não incluídos nos termos da fusão)*

49. As fusões envolvendo entidades do setor público podem resultar na autoridade tributária isentando montantes de tributos após a fusão. A entidade resultante deve contabilizar a isenção tributária prospectivamente de acordo com a norma contábil internacional ou nacional relevante que trata do tributo sobre a renda.

**Apresentação das demonstrações contábeis**

**50. Exceto quando a entidade resultante não é nova entidade após a combinação de operações e entidades, o primeiro conjunto de demonstrações contábeis desta entidade após a fusão deve incluir:**

**(a) balanço patrimonial de abertura na data de fusão;**

**(b) balanço patrimonial na data a que se referem as demonstrações contábeis;**

**(c) demonstração do resultado do período da data de fusão até a data a que se referem as demonstrações contábeis;**

**(d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período compreendido entre a data de fusão até a data a que se referem as demonstrações contábeis;**

**(e) demonstração dos fluxos de caixa do período da data de fusão até a data a que se referem as demonstrações contábeis;**

**(f) se a entidade disponibilizar ao público seu orçamento aprovado, a comparação dos montantes orçados e realizados para o período compreendido entre a data de fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis, quer como uma demonstração contábil adicional separada ou como coluna orçamentária nas demonstrações contábeis; e**

**(g) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras notas.**

**51. Quando a combinação não gerar nova entidade, a entidade resultante deve divulgar:**

**(a) os valores reconhecidos de cada classe principal de ativos e passivos e componentes do patrimônio líquido das operações de combinação incluídas na entidade resultante;**

**(b) qualquer ajuste efetuado nos componentes do patrimônio líquido, quando necessário para conformidade das políticas contábeis das operações de combinação com as da entidade resultante; e**

**(c) qualquer ajuste feito para eliminar transações entre as operações combinadas.**

52. Sujeita aos requisitos dos itens 54 e 56, a entidade resultante é permitida, mas não é exigida a apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data de fusão. Quando a entidade resultante optar por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data de fusão, deve divulgar a informação exigida pelo item 54(g).

**Evidenciação**

**53. A entidade resultante deve divulgar informações que permitam aos usuários avaliar em suas demonstrações contábeis a natureza e o efeito financeiro de uma fusão.**

54. Para cumprir o objetivo do item 53, a entidade resultante deve evidenciar as seguintes informações para cada fusão que ocorrer durante o período a que se refere as demonstrações contábeis:

(a) o nome e descrição de cada operação de combinação;

(b) a data de fusão;

(c) os principais motivos da fusão, incluindo, quando aplicável, a base jurídica para a fusão;

(d) os valores reconhecidos a partir da data de fusão para cada classe principal de ativos e de passivos transferidos;

(e) os ajustes feitos nos valores contábeis dos ativos e passivos registrados por cada operação de combinação a partir da data de fusão:

(i) eliminar o efeito das transações entre operações combinadas, de acordo com item 22; e

(ii) para se adequar às políticas contábeis da entidade resultante, de acordo com o item 27;

(f) a análise do patrimônio líquido, incluindo quaisquer componentes que sejam apresentados separadamente, e quaisquer ajustes significativos, tais como resultado do período de reavaliação, reconhecido de acordo com os itens 37 e 38;

(g) se a entidade resultante optar por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data de fusão em conformidade com o item 52, a entidade resultante deve evidenciar as seguintes informações para cada operação de combinação:

(i) balanço patrimonial do final dos períodos anteriores;

(ii) demonstração do resultado dos períodos anteriores;

(iii) demonstração das mutações do patrimônio líquido pelo período anterior;

(iv) demonstração dos fluxos de caixa para os períodos anteriores; e

(v) notas explicativas, que incluem o resumo das políticas contábeis significativas e outras notas;

A entidade resultante não deve reafirmar essa informação, mas deve evidenciar a informação na mesma base utilizada nas demonstrações contábeis das operações combinadas. A entidade resultante deve evidenciar a base sobre a qual essa informação é apresentada.

(h) se, no momento em que as demonstrações contábeis da entidade resultante estiverem autorizadas para emissão, a última data a que se referem as demonstrações contábeis, de qualquer uma das operações de combinação não antecede imediatamente a data de fusão, a entidade resultante deve evidenciar as seguintes informações:

(i) os montantes das receitas e das despesas, e o resultado de cada operação combinada a partir da última data de evidenciação das operações de combinação até a data de fusão. Os montantes da receita devem ser analisados de forma apropriada às operações da entidade, de acordo com o item 108 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Os montantes da despesa devem ser analisados, utilizando a classificação baseada na natureza de despesas ou sua função dentro da entidade, que forneça informações fidedignas, representativas e relevantes, de acordo com item 109 da NBC TSP 11;

(ii) os valores evidenciados para cada operação de combinação imediatamente antes da data de fusão para cada classe principal de ativos e passivos;

(iii) os valores evidenciados para cada operação de combinação imediatamente antes da data de fusão no patrimônio líquido.

A entidade resultante não é obrigada a evidenciar essa informação onde optou por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data de fusão conforme especificado na alínea (g) acima.

**55. A entidade resultante deve evidenciar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período corrente, a que se referem as demonstrações contábeis, que se relacionam a fusões ocorridas no período ou períodos anteriores.**

56. Para cumprir o objetivo do item 55, a entidade resultante deve evidenciar as seguintes informações:

(a) se a contabilização inicial da fusão estiver incompleta (ver item 40) para ativos ou passivos específicos, os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis da fusão foram assim determinados provisoriamente:

(i) os motivos pelos quais a contabilização inicial da fusão está incompleta;

(ii) os ativos ou os passivos para os quais a contabilização inicial está incompleta; e

(iii) a natureza e o montante de qualquer ajuste do período de mensuração reconhecido durante o período a que se refere as demonstrações contábeis, de acordo com o item 43;

(b) se os montantes do tributo devido forem dispensados como resultado dos termos da fusão (ver itens 33 e 34):

(i) o montante do tributo devido que foi dispensado; e

(ii) quando a entidade resultante é a autoridade fiscal, detalhes do ajuste efetuado nos tributos a receber.

57. Se as evidenciações específicas exigidas por esta e outras NBCs TSP não atendem aos objetivos estabelecidos nos itens 53 e 55, a entidade resultante deve evidenciar qualquer informação adicional necessária para atingir esses objetivos.

**Contabilização de aquisições**

58. A adquirente deve contabilizar cada aquisição aplicando o método de aquisição.

**Método de contabilização de aquisição**

59. A aplicação do método de aquisição exige:

(a) identificação do adquirente;

(b) determinação da data de aquisição;

(c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida; e

(d) reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura, o ganho ou perda na aquisição.

**Identificação da adquirente**

**60. Para cada aquisição, a parte da combinação que ganha controle de uma ou mais operações deve ser identificada como adquirente.**

61. A parte da combinação que ganha controle de uma ou mais operações é identificada quando determinada a classificação da combinação de operações e entidades, de acordo com os itens 7 e 8.

**Determinação da data de aquisição**

**62. A adquirente deve identificar a data de aquisição, como aquela em que obtém o controle da operação adquirida.**

63. A data em que a adquirente obtém o controle da operação é geralmente aquela em que transfere legalmente a contraprestação e/ou adquire os ativos e assume os passivos da operação adquirida – a data de encerramento. No entanto, a adquirente pode obter controle em data que seja anterior ou posterior à data de encerramento. Por exemplo, a data de aquisição precede a data de encerramento se o contrato escrito prevê que a adquirente obtenha o controle adquirido da operação na data antes do encerramento. A adquirente deve considerar todos os fatos pertinentes e circunstâncias na identificação da data de aquisição.

**Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida**

*Reconhecimento*

**64. A partir da data de aquisição, a adquirente deve reconhecer, separadamente, de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida. O reconhecimento de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos está sujeita às condições especificadas nos itens 65 e 66.**

Condições de reconhecimento

65. Para se qualificar o reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos devem cumprir as definições de ativos e de passivos da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL na data de aquisição, e serem capazes de mensurar de forma a atender as características qualitativas e levar em conta as restrições à informação contida em relatórios contábeis de propósito geral. Por exemplo, os custos que a adquirente espera, mas não é obrigada, incorrer no futuro, para efetuar seu plano de saída da atividade de operação adquirida, ou para término dos contratos de trabalho ou mudar os empregados de operação adquirida não são passivos na data de aquisição. Portanto, a adquirente não deve reconhecer esses custos como parte da aplicação do método de aquisição. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer esses custos na sua pós-combinação de demonstrações contábeis de acordo com outras NBCs TSP.

66. Além disso, para se qualificar o reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos devem fazer parte da adquirente e da operação adquirida (ou seus antigos proprietários) trocados na operação adquirida e não no seu resultado. A adquirente deve aplicar as orientações contidas nos itens 109 a 111 para determinar quais ativos adquiridos ou passivos assumidos fazem parte da troca pela operação adquirida e que, se houver, são o resultado de operações separadas a serem contabilizadas de acordo com a sua natureza e NBCs TSP aplicáveis.

67. A aplicação pela adquirente das condições de reconhecimento pode resultar em reconhecer alguns ativos e passivos que a operação adquirida não reconheceu anteriormente como ativos e passivos em suas demonstrações contábeis. Por exemplo, a adquirente reconhece os ativos intangíveis identificáveis, como patente ou relacionamento com o cliente, que a operação adquirida não deve reconhecer como ativos em suas demonstrações contábeis porque os desenvolveu internamente e alocou os custos relacionados à despesa.

68. Os itens 76 a 82 especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta norma oferece exceções limitadas às condições de reconhecimento.

Classificação ou designação de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos na aquisição

**69. Na data de aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos como necessários para posteriormente aplicar outras NBCs TSP. A adquirente deve fazer essas classificações ou designações com base nos termos do acordo vinculante (incluindo termos contratuais), condições econômicas, funcionamento, políticas contábeis e outras condições pertinentes, tal como existem na data de aquisição.**

70. Em algumas situações, as NBCs TSP fornecem diferentes contabilizações, dependendo de como a entidade classifica ou designa o ativo ou o passivo específico. Exemplos de classificações ou designações que a adquirente deve fazer com base nas condições pertinentes que existiam na data de aquisição, mas não estão limitados a:

(a) classificação de ativos e passivos financeiros específicos conforme mensurado pelo valor justo ou custo amortizado;

(b) designação de instrumento derivativo como instrumento de proteção;

(c) avaliação se o derivativo incorporado deve ser separado do contrato principal (*host contract*).

71. Esta norma fornece duas exceções às disposições do item 69:

(a) classificação de contrato de locação como arrendamento operacional ou financeiro;

(b) classificação de contrato como de seguro de acordo com a relevância do padrão contábil internacional ou nacional que trata desses contratos. A adquirente deve classificar esses acordos vinculados com base nos termos e outros fatores no início do acordo vinculado (ou, se os termos do acordo vinculado tiverem sido modificados de maneira que altere sua classificação, na data dessa modificação, o que poderia ser a data de aquisição).

*Mensuração*

**72. A adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em seus valores justos na data de aquisição.**

73. Para cada aquisição, a adquirente deve mensurar na data de aquisição componentes de participação de não controladores na operação adquirida que são participações atuais e conferem direito a detentores de parcela proporcional dos ativos líquidos da entidade em caso de liquidação em:

(a) valor justo; ou

(b) os instrumentos atuais de participação proporcional na entidade, nos valores reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da operação adquirida. Todos os outros componentes de participação de não controladores devem ser mensurados na data de aquisição de valores, a menos que outra base de mensuração seja exigida pelas NBCs TSP.

74. Os itens 78 a 84 especificam os tipos de ativos e passivos identificáveis que incluem itens para os quais esta norma fornece exceções limitadas a mensuração.

*Exceções no reconhecimento ou na mensuração*

75. Esta norma oferece exceções limitadas ao reconhecimento e mensuração. Os itens 76 a 84 especificam itens para os quais são fornecidas exceções e a natureza dessas. A adquirente deve explicar esses itens aplicando os requisitos dos itens 76 a 84, o que resultará em alguns itens sendo:

(a) reconhecido, quer pela aplicação de condições de reconhecimento, além daquelas descritas nos itens 65 e 66 quer aplicando os requisitos de outras NBCs TSP, com resultados que diferem da aplicação e condições de reconhecimento;

(b) mensurado por montante diferente dos valores justos na data de aquisição.

Exceção no reconhecimento

Passivos contingentes

76. A NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define passivo contingente como:

(a) possível obrigação que decorre de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não inteiramente dentro do controle da entidade; ou

(b) obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:

(i) não é provável que a saída de recursos incorpore benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; ou

(ii) o montante da obrigação não pode ser mensurado com confiabilidade suficiente.

77. Os requisitos da NBC TSP 03 não se aplicam na determinação de quais passivos contingentes foram reconhecidos a partir da data de aquisição. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer, a partir da data de aquisição, o passivo contingente assumido na aquisição em que a contraprestação é transferida se for obrigação presente que surge de eventos passados e seu valor justo pode ser mensurado de forma confiável(\*). Portanto, ao contrário da NBC TSP 03, a adquirente deve reconhecer o passivo contingente assumido na aquisição onde a contraprestação é transferida nessa data, mesmo que não seja provável que a saída de recursos incorpore benefícios econômicos ou potencial de serviços que serão necessários para liquidar a obrigação. O item 115 fornece orientação sobre posterior contabilização de passivos contingentes.

(\*) Informações confiáveis são livres de erros materiais e viés, e os usuários podem depender de representar fielmente o que ele pretende ou poderia razoavelmente esperar.

Exceções no reconhecimento e na mensuração

Tributos sobre a renda (quando incluídos nos termos da aquisição)

78. As aquisições da entidade do setor público podem resultar na isenção pela autoridade tributária dos montantes do tributo devido como parte dos termos da aquisição. A adquirente não deve reconhecer quaisquer itens de tributação que fiquem isentos como resultado dos termos da aquisição.

79. A adquirente deve reconhecer e mensurar quaisquer itens fiscais remanescentes incluídos ou decorrentes da aquisição de acordo com a norma contábil internacional ou nacional relevante que trate do tributo sobre a renda. A entidade adquirente deve reconhecer e mensurar qualquer receita restante, com tributação inclusa, ou decorrente da aquisição, de acordo com a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação.

Benefícios a empregado

80. A adquirente deve reconhecer e mensurar o passivo (ou o ativo, se houver) relacionado à operação de benefícios a empregados adquirida de acordo com a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

Ativos de indenização

81. O vendedor pode contratualmente indenizar a adquirente, pelo resultado de incerteza ou contingência relacionada com o todo ou parte de ativo ou passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indenizar a adquirente contra perdas acima da quantidade especificada de passivo resultante de determinada contingência; em outras palavras, o vendedor garante que a obrigação da adquirente não excederá a quantidade especificada. Como resultado, a adquirente obtém o ativo por indenização. A adquirente deve reconhecer o ativo de indenização ao mesmo tempo em que reconhece o item objeto da indenização, nas mesmas bases, sujeitos à avaliação da necessidade de constituir provisão para os valores incobráveis. Portanto, se a indenização se refere ao ativo ou passivo que é reconhecido na data da aquisição e mensurado pelo seu valor justo nessa data, a adquirente deve reconhecer o ativo de indenização na data de aquisição mensurado pelo seu valor justo. Se o ativo de indenização for mensurado pelo valor justo, os efeitos de incertezas sobre os fluxos de caixa futuros devido a cobrança de compensações são inclusos na mensuração do valor justo e não é necessária a provisão de avaliação separada.

82. Em algumas circunstâncias, a indenização pode estar relacionada ao ativo ou ao passivo excetuado pelo reconhecimento ou mensuração. Por exemplo, a indenização pode estar relacionada ao passivo contingente não reconhecido na data da aquisição porque seu valor justo não era mensurável na data. Alternativamente, a indenização pode estar relacionada ao ativo ou ao passivo, por exemplo, aquele que resulta em benefício de empregado e que é mensurado em base diferente na data de aquisição pelo valor justo. Nessas circunstâncias, o ativo de indenização deve ser reconhecido e mensurado usando pressupostos consistentes com os utilizados para mensurar o item indenizado, sujeito à avaliação da administração sobre a cobrança do ativo de indenização e quaisquer limitações contratuais sobre o montante indenizado. O item 116 fornece orientação subsequente sobre a contabilização de ativo de indenização.

Exceções à mensuração

Direito readquirido

83. A adquirente deve mensurar o valor de direito readquirido reconhecido como ativo intangível em função do prazo remanescente do acordo vinculativo relacionado, independentemente dos participantes do mercado considerarem a potencial renovação do acordo vinculativo ao mensurar seu valor justo.

Transação com pagamento baseado em ações

84. A adquirente deve mensurar o passivo ou o instrumento patrimonial relacionado às transações com pagamento baseado em ações de transações de operações adquiridas ou à substituição de transações com pagamento baseado em ações da adquirente de acordo com o padrão contábil internacional ou nacional relevante que trata de pagamentos baseados em ações.

**Reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura ou do ganho proveniente de compra vantajosa**

**85. A adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura a partir da data de aquisição mensurado como excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) abaixo, sujeito aos requisitos do item 86:**

**(a) a soma de:**

**(i) a contraprestação transferida mensurada de acordo com esta norma, que geralmente requer o valor justo da data de aquisição (ver item 95);**

**(ii) o montante de qualquer participação de não controladores na operação adquirida, mensurada de acordo com esta norma; e**

**(iii) na aquisição realizada por etapas (ver itens 99 e 100), a data de aquisição do valor justo da participação societária adquirida anteriormente na operação da adquirente;**

**(b) o valor líquido na data da aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados de acordo com esta norma.**

**86. A adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura apenas na proporção em que a aquisição resultará na:**

**(a) geração de entradas de caixa (como a aquisição de operação geradora de caixa); e/ou**

**(b) redução nas saídas de caixa líquidas da adquirente. A adquirente deve reconhecer qualquer excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) no item 85 acima como perda no resultado.**

87. Na aquisição em que a adquirente e a operação adquirida (ou seus antigos proprietários) trocam apenas participações societárias, o valor justo da data de aquisição das participações na operação adquirida pode ser mensurável mais confiavelmente que o valor justo da data de aquisição da participação societária na adquirente. Se for esse o caso, a adquirente deve determinar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura usando o valor justo da data de aquisição da participação societária na adquirida em vez do valor justo da data de aquisição da participação societária transferida. Para determinar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição em que nenhuma contraprestação é transferida, a adquirente deve usar o valor justo da data de aquisição da participação da adquirente na operação adquirida no lugar do valor justo da data de aquisição da contraprestação transferida (item 85(a)(i)).

*Compra vantajosa*

88. Ocasionalmente, na combinação de operações e entidades classificada como aquisição, a adquirente fará uma compra vantajosa, que é a aquisição na qual o montante do item 85(b) excede a soma dos montantes especificados no item 85(a). Se esse excesso continuar após a aplicação dos requisitos do item 90, a adquirente deve reconhecer o ganho resultante no resultado do período na data da aquisição. O ganho deve ser atribuído à adquirente.

89. A compra vantajosa pode acontecer, por exemplo, na aquisição que é uma venda forçada, na qual o vendedor está agindo sob compulsão econômica. No entanto, as exceções de reconhecimento ou mensuração para itens específicos discutidos nos itens 76 a 84 também pode resultar no reconhecimento de ganho (ou mudança do valor de ganho reconhecido) em compra vantajosa.

90. Antes de reconhecer o ganho na compra vantajosa, a adquirente deve reavaliar se identificou corretamente todos os ativos adquiridos e todos os passivos assumidos e deve reconhecer quaisquer ativos ou passivos adicionais identificados nessa revisão. A adquirente deve então revisar os procedimentos utilizados para mensurar os valores que esta norma exige para ser reconhecido na data de aquisição para todos da seguinte forma:

(a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos;

(b) a participação de não controladores na operação adquirida, se houver;

(c) para a aquisição realizada por etapas, a participação societária anteriormente adquirida pela adquirente na operação; e

(d) a contraprestação foi transferida.

O objetivo da revisão é assegurar que as mensurações reflitam adequadamente a contraprestação a partir de todas as informações disponíveis na data da aquisição.

91. No setor público, a entidade, às vezes, obtém o controle de operação em país sem intercâmbio de operação em que transfere contraprestação que não é aproximadamente igual ao valor justo da operação adquirida. Tais circunstâncias incluem, mas não estão limitadas a:

(a) compensações por confiscos de operações ou entidades; e

(b) transferência da operação para a adquirente por doador para contraprestação nominal.

92. Quando a fundamentação econômica da combinação de operações e entidades é de aquisição, essas aquisições sem contraprestação devem ser tratadas e contabilizadas como tal, de acordo com os itens 88 a 90.

Aquisição sem intercâmbio sem a transferência de contraprestação

93. No setor público, a entidade, às vezes, obtém o controle de operação em país sem intercâmbio na qual não transfere nenhuma contraprestação. Tais circunstâncias incluem, mas não estão limitadas a:

(a) confiscos não compensados de operações ou entidades (também conhecidas como repatriações);

(b) transferência de operação para a entidade por doador sem contraprestação. Essas transferências podem assumir a forma de herança; e

(c) transferência de operação para a entidade onde a operação possui passivos líquidos. A entidade pode aceitar a transferência de passivos líquidos para evitar o término da operação. Tais operações às vezes são conhecidas como “socorros financeiros".

94. Quando a fundamentação econômica da combinação de operações e entidades é de aquisição, a adquirente que obtém o controle na operação sem intercâmbio em que não transfere a contraprestação não deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura. A adquirente deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado do período em conformidade com o item 86.

Contraprestação transferida

95. A contraprestação transferida na aquisição deve ser mensurada pelo valor justo, que deve ser calculado como a soma dos valores justos da data de aquisição dos ativos transferidos e passivos incorridos pela adquirente aos antigos proprietários da operação adquirida e as participações societárias emitidas pela adquirente. (Contudo, qualquer parte dos prêmios de pagamento baseados em ações da adquirente trocados por aqueles obtidos pelos empregados da operação adquirida que estão incluídos na contraprestação transferida na aquisição devem ser mensurados de acordo com o item 84 e não pelo seu valor justo.) Exemplos de formas potenciais de contraprestação incluem dinheiro, outros ativos, operação ou entidade controlada pela adquirente, contraprestação contingente, instrumentos patrimoniais ordinários e preferenciais, opções, opções não padronizadas (*warrants*) e participações em entidades de mútuo.

96. A contraprestação transferida pode incluir ativos ou passivos da adquirente que tenham realizado valores que diferem dos seus valores justos na data de aquisição (por exemplo, ativos não monetários ou operação da adquirente). Em caso afirmativo, a adquirente deve remensurar os ativos ou os passivos transferidos a seus valores justos a partir da data de aquisição e reconhecer os ganhos ou as perdas resultantes, se houver, no resultado do período. No entanto, às vezes, os ativos ou passivos transferidos permanecem dentro da entidade combinada após a aquisição (por exemplo, porque os ativos ou passivos foram transferidos para a adquirente em vez de seus antigos proprietários), e a adquirente, portanto, mantém o controle deles. Nessa situação, a adquirente deve mensurar esses ativos e passivos em seus valores contábeis imediatamente antes da data de aquisição e não deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado do período de ativos ou de passivos que controla antes e depois da aquisição.

Contraprestação contingente

97. A contraprestação que a adquirente transfere em troca da operação adquirida inclui qualquer ativo ou passivo resultante de acordo de contraprestação contingente (ver item 95). A adquirente deve reconhecer o valor justo da data de aquisição da contraprestação contingente como parte da contraprestação transferida em troca da operação adquirida.

98. A adquirente deve classificar a obrigação de pagar como contraprestação contingente que atenda à definição de instrumento financeiro como passivo financeiro ou como componente do patrimônio líquido com base nas definições de instrumento patrimonial e passivo financeiro. A adquirente deve classificar como ativo o direito ao retorno da contraprestação anteriormente transferida, se as condições especificadas são atendidas. O item 117 fornece orientações sobre contabilização subsequente de contraprestação contingente.

**Aquisição realizada em estágios**

99. A adquirente às vezes obtem o controle de operação adquirida em que possuía participação societária imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, em 31 de dezembro de 20X1, a entidade A detém a participação de não controladora de 35% na entidade B. Naquela data, a entidade A compra a participação adicional de 40% na entidade B, que lhe confere o controle da entidade B. Esta norma refere-se a tal operação como aquisição alcançada em estágios, às vezes também referida como aquisição passo a passo.

100. Na aquisição realizada em estágios, a adquirente deve mensurar novamente sua participação societária previamente mantida na operação adquirida pelo valor justo na data de aquisição e reconhecer o ganho ou a perda resultante, caso exista, no resultado do período ou no patrimônio líquido, conforme apropriado. Nos períodos anteriores a que se refiram as demosntrações contábeis, a adquirente pode ter reconhecido mudanças no valor de sua participação anterior na operação adquirida no patrimônio líquido. Se assim for, o valor que foi reconhecido no patrimônio líquido também deve ser reconhecido nas mesmas bases que seria necessária se a adquirente tivesse alienado diretamente a participação anteriormente mantida.

**Orientação adicional para a aplicação do método de aquisição onde a aquisição é alcançada por meio de alterações nos direitos de voto, por contrato, e circunstâncias similares em que a contraprestação não é transferida**

*A aquisição alcançada por meio de mudanças nos direitos de voto, por contrato, e circunstâncias semelhantes não envolvem a transferência de contraprestação*

101. A adquirente às vezes obtem o controle de operação adquirida sem transferir a contraprestação. O método de contabilização de aquisição se aplica a essas combinações de operações e entidades. Tais circunstâncias incluem:

(a) a operação adquirida recompra um número suficiente de suas próprias ações para o investidor (adquirente) para obter controle;

(b) o direito de veto de não controladores que anteriormente impedia a adquirente de controlar a operação adquirida em que possuía os direitos de voto controlador; e

(c) a adquirente e os ex-proprietários concordam em combinar suas operações por contrato individualmente. A adquirente não transfere nenhuma contraprestação em troca do controle de a operação adquirida e não detém participações quantificáveis na operação adquirida, na data de aquisição ou anteriormente.

102. Na aquisição realizada por contrato individual, a adquirente deve atribuir aos proprietários da operação adquirida o valor dos ativos líquidos da operação reconhecidos de acordo com as disposições contidas nesta norma. Em outras palavras, a participação na operação adquirida realizada por outras partes que não sejam adquirentes são a participação de não controladores nas demonstrações contábeis de pós-combinação das demonstrações contábeis da adquirente, mesmo que o resultado seja que todas as participações da aquisição na operação sejam atribuídas à participação de não controladores.

Período de mensuração

103. Se a contabilização inicial da aquisição estiver incompleta nas demonstrações contábeis do final do período em que a aquisição ocorrer, a adquirente deve informar nas demonstrações contábeis provisórias os montantes dos itens para os quais a contabilização está incompleta. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar retrospectivamente os valores provisórios reconhecidos na data de aquisição para refletir as novas informações obtidas dos fatos e circunstâncias que existiram a partir da data de aquisição e, se conhecidos, teriam afetado a mensuração dos montantes reconhecidos a partir dessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente deve também reconhecer ativos ou passivos adicionais se novas informações forem obtidas dos fatos e circunstâncias que existiam a partir da data de aquisição e, se conhecidas, resultariam no reconhecimento desses ativos e passivos a partir dessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente receber a informação que estava buscando sobre fatos e circunstâncias que existiram a partir da data de aquisição ou entende que não é possível obter mais informações. No entanto, o período de mensuração não deve exceder um ano a partir da data de aquisição.

104. O período de mensuração é aquele após a data de aquisição durante o qual a adquirente pode ajustar os valores provisórios reconhecidos para aquisição. O período de mensuração fornece à adquirente tempo razoável para obter as informações necessárias para identificar e mensurar seguindo a data de aquisição de acordo com os requisitos desta norma:

(a) os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na operação adquirida;

(b) a contraprestação transferida para a operação adquirida (ou outro valor utilizado mensurando o ágio por expectativa de rentabilidade futura);

(c) na aquisição realizada em estágios, a participação na operação adquirida anteriormente realizada pela adquirente; e

(d) o ágio por expectativa de rentabilidade futura, perda ou ganho resultante na compra vantajosa.

105. A adquirente deve considerar todos os fatos pertinentes para determinar se as informações obtidas após a data de aquisição devem resultar em ajuste dos valores provisórios reconhecidos ou se essas informações resultam de eventos ocorridos após a data de aquisição. Os fatos pertinentes incluem a data em que informações adicionais são obtidas e se a adquirente pode identificar o motivo para a alteração em valores provisórios. As informações obtidas logo após a data de aquisição mais provavelmente refletirão as circunstâncias que existiam na data de aquisição que a informação obtida vários meses depois. Por exemplo, a menos que evento interveniente que altere seu valor justo possa ser identificado, a venda de ativo a terceiro logo após a data de aquisição por valor que difira significativamente do seu valor justo provisório mensurado nessa data é susceptível de indicar erro no valor provisório.

106. A adquirente deve reconhecer aumento (ou redução) no valor provisório reconhecido para ativo identificável (ou passivo assumido) por meio de redução (ou aumento) no ágio por expectativa de rentabilidade futura. No entanto, novas informações obtidas durante o período de mensuração podem, às vezes, resultar em ajuste ao montante de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido o passivo para pagar danos relacionados ao acidente nas instalações da operação adquirida, onde parte ou a totalidade é coberta pela apólice de seguro da operação adquirida. Se a adquirente obtiver novas informações durante o período de mensuração sobre o valor justo da data de aquisição desse passivo, o ajuste ao ágio por expectativa de rentabilidade futura resultante de alteração do valor provisório reconhecido pelo passivo seria compensado (no todo ou em parte) pelo ajuste correspondente ao ágio por expectativa de rentabilidade futura resultante de alteração ao montante provisório reconhecido pela indenização a receber da seguradora.

107. Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer os ajustes nos valores provisórios como se essa contabilização tivesse sido concluída na data de aquisição. Assim, a adquirente deve revisar as informações comparativas dos períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis se necessário, incluindo fazer qualquer alteração na depreciação, amortização ou outros efeitos de renda reconhecidos na conclusão da contabilização inicial.

108. Após o término do período de mensuração, a adquirente deve revisar a contabilização da aquisição apenas para corrigir erro.

**Determinação sobre o que é parte da operação adquirida**

**109. A adquirente e a adquirida podem ter relação pré-existente ou outro acordo antes de iniciar as negociações para a aquisição, ou entrar em acordo durante as negociações que são separadas da aquisição. Em qualquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer valores que não pertençam a ele e à operação adquirida (ou seus ex-proprietários), trocados na aquisição, ou seja, valores que não fazem parte da troca da operação adquirida. A adquirente deve reconhecer como parte da aplicação do método de aquisição apenas a contraprestação transferida para a operação adquirida e ativos adquiridos e passivos assumidos na troca pela operação adquirida. Separadas as operações devem ser contabilizadas, de acordo com as NBCs TSP relevantes.**

110. A operação celebrada em nome da adquirente ou principalmente em benefício dela ou da entidade combinada, em especial para o benefício da operação adquirida (ou de seus ex-proprietários) antes da aquisição, é provável que seja operação separada. Os exemplos seguintes são de operações separadas que não devem ser incluídas na aplicação do método de aquisição:

(a) a operação que efetivamente estabelece relações pré-existentes entre a adquirente e a operação adquirida;

(b) a operação que remunere empregados ou ex-proprietários da operação adquirida para serviços futuros; e

(c) a operação que reembolsa a operação adquirida ou seus ex-proprietários pelo pagamento dos custos relacionados à aquisição da adquirente.

*Custos relacionados à aquisição*

111. Os custos relacionados à aquisição são aqueles que a adquirente incorre para efetuar a aquisição. Esses custos incluem honorários de profissionais e consultores, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais, incluindo os custos de manutenção de umdepartamento interno de aquisições; e custos para registrar e emitir títulos de dívida e de títulos patrimoniais. A adquirente deve contabilizar os custos de aquisição como despesas nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços recebidos.

Mensuração e contabilização subsequentes

112. Em geral, a adquirente deve mensurar e contabilizar posteriormente os ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos patrimoniais emitidos na aquisição de acordo com outras NBCs TSP aplicáveis para esses itens, dependendo da natureza. No entanto, esta norma fornece orientação sobre mensuração e contabilização subsequente dos seguintes ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos patrimoniais emitidos na aquisição:

(a) direitos readquiridos;

(b) passivos contingentes reconhecidos a partir da data de aquisição;

(c) ativos de indenização;

(d) contraprestação contingente; e

(e) tributos sobre a renda (quando não incluídos nos termos da aquisição).

*Direito readquirido*

113. O direito readquirido reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado durante o período remanescente do acordo vinculante em que foi concedido o direito, por período finito. Quando o direito foi concedido por tempo indeterminado, a entidade resultante deve realizar o teste de redução ao valor recuperável pelo menos anualmente, e sempre que houver indicação de que o direito possa ter sofrido redução ao valor recuperável. A adquirente que posteriormente vende o direito readquirido a terceiro deve incluir o valor contábil do ativo intangível na determinação do ganho ou da perda na venda.

*Transferências, empréstimos subsidiados e benefícios similares recebidos pela adquirente ou operação adquirida na base de critérios que podem mudar o resultado de uma aquisição*

114. A transferência, empréstimo subsidiado ou benefício similar, previamente recebido por uma adquirente ou operação adquirida com base em critérios que mudam o resultado da aquisição, deve ser reavaliada prospectivamente de acordo com outras NBCs TSP.

*Passivos contingentes*

115. Após o reconhecimento inicial e até que o passivo seja liquidado, cancelado ou extinto, a adquirente deve mensurar o passivo contingente reconhecido na aquisição no mais alto do:

(a) montante que seria reconhecido de acordo com a NBC TSP 03; e

(b) montante inicialmente reconhecido menos, se apropriado, a amortização acumulada reconhecida de acordo com a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação.

*Ativos de indenização*

116. Ao final de cada período subsequente, a que se refere as demonstrações contábeis, a adquirente deve mensurar o bem de indenização que foi reconhecido na data da aquisição nas mesmas bases do passivo ou ativo indenizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais em seu valor e, para o ativo de indenização que não seja posteriormente avaliado pelo seu valor justo, sujeito à avaliação da gestão do valor recuperável do ativo de indenização. A adquirente deve desreconhecer o ativo de indenização somente quando for realizado, pelo recebimento ou pela venda ou de outra forma que implique em perda do direito a ele.

Contraprestação contingente

117. Algumas mudanças no valor justo da contraprestação contingente que a adquirente reconhece após a data de aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre fatos e circunstâncias que existiam na data de aquisição. Tais mudanças são mensurações ajustadas no período, de acordo com os itens 103 a 107. No entanto, as mudanças resultantes de eventos após a data de aquisição, tais como o cumprimento da meta de resultados, o alcance de preço por ação especificado ou o alcance de marco em projeto de pesquisa e desenvolvimento, não são ajustes do período de mensuração. A adquirente deve explicar mudanças no valor justo da contraprestação contingente que não são ajustes do período de mensuração da seguinte forma:

(a) a contraprestação contingente classificada como componente do patrimônio líquido não deve ser remensurada e sua liquidação subsequente deve ser contabilizada dentro do patrimônio líquido;

(b) não convergido.

*Tributos sobre a renda (quando não incluídos nos termos da aquisição)*

118. As aquisições envolvendo entidades do setor público podem resultar na autoridade tributária perdoar valores de imposto após a aquisição. O adquirente deve contabilizar o imposto perdoado prospectivamente de acordo com as normas internacionais ou nacionais relevantes que tratam do imposto de renda.

**Evidenciação**

**119. A adquirente deve evidenciar aos usuários de suas demonstrações contábeis informações que permitam avaliar a natureza e o efeito financeiro de aquisição que ocorre:**

**(a) durante o período atual a que se referem as demonstrações contábeis; ou**

**(b) após o período a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes que estas sejam autorizadas para emissão.**

120. Para atender ao objetivo constante do item 119, a adquirente deve evidenciar as seguintes informações para cada aquisição que ocorre durante o período a que se refere as demonstrações contábeis:

(a) o nome e a descrição da operação adquirida;

(b) a data de aquisição;

(c) o percentual de participações com direito a voto ou equivalentes adquiridas;

(d) os principais motivos para a aquisição e a descrição de como a adquirente obteve o controle da operação adquirida, incluindo, quando aplicável, a base legal para a aquisição;

(e) uma descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura, como sinergias esperadas da combinação das transações da operação adquirida e da adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento em separado ou outros fatores;

(f) o total do valor justo da data de aquisição da contrapartida transferida e de cada grande classe, tais como:

(i) caixa;

(ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, incluindo operação ou entidade controlada da adquirente;

(iii) passivos incorridos, por exemplo, passivo de contraprestação contingente; e

(iv) instrumentos patrimoniais da adquirente, incluindo o número de instrumentos patrimoniais emitidos ou emissíveis se o método de mensuração do valor justo desses instrumentos patrimoniais;

(g) para acordos de contraprestação e ativos de indenização:

(i) o valor reconhecido na data de aquisição;

(ii) a descrição do acordo e a base para determinar o montante da forma de pagamento; e

(iii) a estimativa da gama de resultados (não descontados) ou, se o intervalo não puder ser estimado, esse fato e as razões pelas quais não pode ser estimado. Se o montante máximo do pagamento é ilimitado, a adquirente deve evidenciar esse fato;

(h) para recebíveis adquiridos:

(i) o valor justo dos recebíveis;

(ii) os valores brutos a receber de acordo com o acordo vinculante; e

(iii) a melhor estimativa na data de aquisição dos fluxos de caixa segundo o acordo vinculado não deve ser realizada. As evidenciações devem ser fornecidas pela classe principal de recebíveis, tais como empréstimos, arrendamentos financeiros diretos e qualquer outra classe de recebíveis;

(i) os valores reconhecidos a partir da data de aquisição para cada classe principal de ativos adquiridos e passivos assumidos;

(j) para cada passivo contingente reconhecido de acordo com o item 77, a informação exigida no item 98 da NBC TSP 03. Se o passivo contingente não for reconhecido porque o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável, a adquirente deve evidenciar:

(i) as informações exigidas pelo item 100 da NBC TSP 03; e

(ii) os motivos pelos quais o passivo não pode ser mensurado de forma confiável;

(k) o montante total do ágio por expectativa de rentabilidade futura que se espera seja dedutível para fins fiscais;

(l) Para operações que são reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e assunção de passivos de acordo com o item 109:

(i) a descrição de cada operação;

(ii) como a adquirente contabilizou cada operação;

(iii) os valores reconhecidos para cada operação e o item das demonstrações contábeis em que cada valor é reconhecido; e

(iv) se a operação for a liquidação efetiva de relação pré-existente, o método utilizado para determinar o valor da liquidação;

(m) a evidenciação de operações reconhecidas separadamente exigidas na alínea (l) deve incluir o montante dos custos relacionados com a aquisição e, separadamente, seus valores reconhecidos como despesa e os itens nas demonstrações do resultado em que aquelas despesas são reconhecidas. O montante de qualquer custo de emissão não reconhecido como despesa e como eles foram reconhecidos também devem ser evidenciados;

(n) na aquisição em que a perda é reconhecida como resultado do período (ver item 86):

(i) o montante da perda reconhecida de acordo com o item 86 e o item da demonstração do resultado em que ela é reconhecida; e

(ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em perda;

(o) na compra vantajosa (ver itens 88 a 90):

(i) o montante de qualquer ganho reconhecido de acordo com o item 88 e o item da demonstração de resultado em que o ganho é reconhecido; e

(ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em ganho;

(p) para cada aquisição em que a adquirente detém menos de 100% das participações quantificáveis ou equivalentes na operação adquirida na data de aquisição:

(i) o valor da participação de não controladores na operação adquirida reconhecida na data de aquisição e a base de mensuração desse montante; e

(ii) para cada participação de não controladores na operação adquirida mensurada pelo valor justo, as técnicas de avaliação e insumos significativos utilizados para mensurar esse valor;

(q) na aquisição realizada em etapas:

(i) o valor justo da data de aquisição da participação na operação adquirida detida pela adquirente imediatamente anterior a data de aquisição; e

(ii) o valor de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da reavaliação ao valor justo da participação na operação adquirida detida pela adquirente antes da aquisição (ver item 100) e o item da demonstração do resultado em que esse ganho ou perda é reconhecido;

(r) as seguintes informações:

(i) os valores de receita e de despesa, e o resultado do período da operação adquirida desde a data de aquisição incluída na demonstração consolidada do resultado para o período a que se refere as demonstrações contábeis; e

(ii) a receita e a despesa, e o resultado do período da entidade combinado para o atual período, a que se referem as demonstrações contábeis, como se a data para todas as aquisições ocorridas durante o ano fosse desde o início do período. Se a evidenciação de qualquer informação exigida por este item for impraticável, a adquirente deve evidenciar esse fato e explicar por que a evidenciação é impraticável.

121. Para aquisições imateriais ocorridas individualmente durante o período, a que se referem as demonstrações contábeis, que são materiais coletivos, a adquirente deve evidenciar em conjunto as informações exigidas pelo item 120(e) a (r).

122. Se a data da aquisição for posterior a data final a que se refere as demonstrações contábeis, mas anterior à data em que é autorizada a emissão dessas demonstrações, a adquirente deve evidenciar as informações exigidas pelo item 120, a menos que a contabilização inicial da aquisição esteja incompleta no momento em que é autorizada a emissão das demonstrações contábeis. Nessa situação, a adquirente deve descrever quais informações não poderiam ser evidenciadas e os motivos pelos quais não podem ser feitas.

123. A adquirente deve evidenciar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período atual a que se refere as demonstrações contábeis relacionadas com as aquisições que ocorreram no período ou períodos anteriores.

124. Para cumprir o objetivo do item 123, a adquirente deve evidenciar as seguintes informações para cada aquisição de material ou no agregado para aquisições individualmente imateriais que são materiais coletivos:

(a) se a contabilização inicial da aquisição estiver incompleta (ver item 103) para ativos e passivos específicos, participações de não controladores ou itens de contraprestação e os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis para a aquisição foi assim determinada apenas provisoriamente:

(i) os motivos pelos quais a contabilização inicial da aquisição está incompleta;

(ii) os ativos, passivos, participações quantificáveis (ou equivalentes) ou itens de contraprestação pela qual a contabilidade inicial está incompleta; e

(iii) a natureza e o montante de qualquer ajuste do período de mensuração reconhecido durante o período de relatório de acordo com o item 107;

(b) para cada período, a que se refere as demonstrações contábeis, após a data de aquisição até que a entidade realize, venda ou de outra forma perca o direito ao ativo de contraprestação contingente, ou até a entidade liquidar o passivo de contraprestação contingente ou o passivo é cancelado ou expira:

(i) qualquer alteração nos valores reconhecidos, incluindo quaisquer diferenças decorrentes de assentamento;

(ii) qualquer alteração na gama de resultados (não descontados) e os motivos para essas mudanças; e

(iii) as técnicas de avaliação e os insumos do modelo-chave utilizados para mensurar a contraprestação contingente;

(c) para os passivos contingentes reconhecidos na aquisição, a adquirente deve evidenciar as informações exigidas nos itens 97 e 98 da NBC TSP 03 para cada classe de provisão;

(d) a conciliação do montante reconhecido do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período a que se refere as demonstrações contábeis, que deve mostrar separadamente:

(i) o valor bruto e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no relatório inicial do período;

(ii) o ágio adicional por expectativa de rentabilidade futura reconhecido durante o relatório do período;

(iii) ajustes resultantes do reconhecimento subsequente de valores durante o período a que se refere as demonstrações contábeis de acordo com o padrão contábil internacional ou nacional relevante relacionado com tributos sobre a renda;

(iv) o ágio por expectativa de rentabilidade futura desreconhecido durante o período a que se refere as demonstrações contábeis;

(v) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas durante o período a que se refere as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. (NBC TSP 10 exige a evidenciação de informações sobre o valor recuperável e o prejuízo do ágio por expectativa de rentabilidade futura, o adicionando ao requerimento);

(vi) diferenças cambiais líquidas resultantes do período a que se refere as demonstrações contábeis;

(vii) quaisquer outras alterações no valor contábil durante o período a que se refere as demonstrações contábeis;

(viii) o valor bruto e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no final do período a que se refere as demonstrações contábeis;

(e) o montante e a explicação de qualquer ganho ou perda reconhecida no período de relatório atual que ambos:

(i) relacionam-se com os ativos identificáveis ​​adquiridos ou passivos assumidos na aquisição que foi efetuada no período atual ou anterior; e

(ii) são de tal tamanho, natureza ou incidência que a evidenciação é relevante para a compreensão das demonstrações contábeis da entidade combinada; e

(f) se os montantes dos tributos devidos forem dispensados como resultado dos termos da aquisição (ver itens 78 e 79):

(i) o montante dos tributos devidos que foram dispensados; e

(ii) quando a adquirente é a autoridade fiscal, detalhes do ajuste efetuado nos tributos a receber.

125. Se as evidenciações específicas exigidas por esta e por outras NBCs TSP não atendem aos objetivos estabelecidos nos itens 119 e 123, a adquirente deve evidenciar qualquer informação adicional necessária para atingir esses objetivos.

126 a 134. (Não convergidos).

**Vigência**

**Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.**

Brasília, XX de XXXX de 2018.

Contador Zulmir Ivânio Breda

Presidente

Ata CFC n.º 1.04x.