

## NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 21, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

### Aprova a NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público

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 – COMBINAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 4
Definições	5
Identificação da combinação no setor público	6
Classificação das combinações no setor público	7 – 14
Indicadores que podem fornecer evidências que a combinação é fusão	12 – 14
Contabilização de fusão	15
Método modificado da união de participações	16 – 57
Identificação da entidade resultante	17 – 18
Determinação da data da fusão	19 – 20
Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis, dos passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores nas operações combinadas	21 – 35
Reconhecimento e mensuração dos componentes do patrimônio líquido resultantes da 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
Divulgação	53 – 57
Contabilização da aquisição	58
Método de contabilização da aquisição	59 – 134
Identificação da adquirente	60 – 61
Determinação da data da aquisição	62 – 63
Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos	64 – 84

passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores na operação adquirida	
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 que é realizada por meio de alteração nos direitos de voto, somente por contrato e circunstâncias similares em que não envolvem a transferência de contraprestação	101 – 102
Período de mensuração	103 – 108
Determinação sobre o que é parte da operação adquirida	109 – 111
Mensuração e contabilização subsequentes	112 – 118
Divulgação	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 no setor público (doravante denominada de combinação) e seus efeitos. Para esse fim, esta norma estabelece princípios e exigências, tais como:
  - (a) a entidade que reporta a informação contábil (doravante denominada entidade que reporta) classifica a combinação como fusão ou aquisição;
  - (b) a entidade resultante da fusão deve reconhecer e mensurar, nas suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis recebidos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na fusão;
  - (c) a entidade resultante da fusão deve reconhecer e mensurar componentes do patrimônio líquido e outros ajustes reconhecidos na fusão;
  - (d) a adquirente deve reconhecer e mensurar, nas 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, o ganho ou a perda, decorrente da aquisição; e
  - (f) a entidade que reporta determina quais informações devem ser divulgadas para permitir aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros da combinação.

## Alcance

2. **A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização das combinações.**
3. **Esta norma aplica-se à transação ou a outro evento que atenda à definição de combinação. Esta norma não se aplica:**
  - (a) **à contabilização da formação de acordo em conjunto nas demonstrações contábeis de tal acordo;**
  - (b) **à aquisição ou ao recebimento de ativo ou grupo de ativos (e quaisquer passivos relacionados) que não constitua uma operação. Nesses casos, a entidade deve identificar e reconhecer os ativos individuais identificáveis adquiridos ou recebidos (incluindo aqueles ativos que atendam à definição e aos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis na NBC TSP 08 – Ativo Intangível) e os**

passivos assumidos. Tal transação ou evento não dá origem a ágio por expectativa de rentabilidade futura;

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

4. As exigências 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 mensurado pelo valor justo por meio do resultado.

## Definições

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

**Combinações no setor público** é a união de operações separadas em uma entidade do setor público.

*Definições gerais relacionadas a todas as combinações*

**Participação patrimonial** 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) for separável, ou seja, puder ser separado, totalmente ou em parte, da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com acordo vinculante, ativo ou passivo identificável, independentemente da intenção de a entidade fazer isso ou não; 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, 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 e de ativos e/ou passivos relacionados que podem ser conduzidas e gerenciadas para atingir os objetivos da entidade, por meio do fornecimento de bens e/ou serviços.

**Proprietário** é utilizado amplamente para incluir qualquer parte que detenha direitos de propriedade quantificáveis em uma operação. Isso inclui, mas não se limita aos titulares de participações nas entidades que pertençam a investidor e, também, proprietários, participantes ou membros de entidades de mútuo.

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

*Definições relacionadas à fusão*

**Fusão** dá origem a uma entidade resultante e é:

- (a) a combinação em que nenhuma das partes da combinação obtém o controle de uma ou mais operações; ou
- (b) a combinação em que uma das partes da combinação obtém o controle de uma ou mais operações e em que há evidências de que a combinação tem a essência econômica de fusão.

**Data da fusão** é aquela em que a entidade resultante obtém o controle da operação combinada.

**Operação combinada** é aquela que combina uma ou mais operações para formar a entidade resultante da fusão.

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

*Definições relativas à aquisição*

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

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

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

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

#### Identificação da combinação no setor público

6. A entidade deve determinar se a transação ou outro evento é uma combinação por meio da aplicação das definições desta norma, a qual exige que os ativos e os passivos constituam uma operação. Se os ativos e os passivos não constituírem uma operação, a entidade deve contabilizar a transação ou outro evento de acordo com outras NBCs TSP.

#### Classificação das combinações no setor público

7. Se nenhuma das partes da combinação 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 obtiver o controle de uma ou mais operações como resultado desta, a entidade deve considerar a essência 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 essência econômica de fusão.
9. Ao determinar a classificação da combinação, 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 essência 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 que a essência econômica da combinação é de fusão. A combinação não precisa satisfazer a esses dois indicadores para ser classificada como fusão.
10. A análise dos indicadores relativos à contraprestação e ao processo de tomada de decisão descritos nos itens 12 e 13, geralmente produz resultados conclusivos e fornece evidências suficientes sobre a essência econômica da combinação para determinar se ela é fusão. Nessas circunstâncias, a classificação resultante e o tratamento contábil associado devem assegurar que os usuários tenham acesso a informações que atendam aos objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas.
11. Em circunstâncias excepcionais, após a aplicação dos indicadores descritos nos itens 12 e 13 os resultados podem ser inconclusivos ou não fornecerem evidências suficientes sobre a essência econômica da combinação. Nessas circunstâncias, a entidade também deve considerar a classificação que poderia fornecer informações que melhor atendam aos

objetivos das demonstrações contábeis e satisfaçam às características qualitativas, considerando o contido no item 14.

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

### *Indicadores relacionados à contraprestação*

12. Os indicadores a seguir podem fornecer evidências que a combinação é fusão:
- (a) a contraprestação é paga por outras razões que não a de compensar aqueles que detêm direito aos ativos líquidos da operação transferida em razão da renúncia a esse direito;
  - (b) a contraprestação não é paga àqueles que detêm o 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 da entidade transferida.

### *Indicadores relacionados ao processo de tomada de decisão*

13. Os indicadores a seguir podem fornecer evidências que a combinação é uma fusão:
- (a) a combinação é imposta por terceiro sem que qualquer das partes da combinação seja envolvida no processo de tomada de decisão;
  - (b) a combinação está sujeita à aprovação dos cidadãos de cada uma das partes por meio de consultas à sociedade; ou
  - (c) ocorre a combinação de entidades sob controle comum.

*Questões adicionais podem ser levadas em consideração quando os indicadores relacionados à contraprestação e ao processo de tomada de decisão não fornecerem 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 inconclusivos ou não fornecer evidências suficientes para determinar se a combinação é uma fusão, com base na substância econômica da combinação e nos 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 de fusão**

15. **A entidade resultante deve contabilizar cada fusão aplicando o método modificado da união de participações.**

### **Método modificado da união de participações**

16. A aplicação do método modificado da união de participações exige:
- (a) identificar a entidade resultante;
  - (b) determinar a data da fusão;
  - (c) reconhecer e mensurar os ativos identificáveis recebidos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores nas operações da combinação, consistente com as exigências das 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 em uma fusão". A entidade resultante deve, posteriormente, ser identificada como a entidade que obtém o controle das operações da combinação como resultado da fusão.

#### **Determinação da data da fusão**

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

20. A data em que a entidade resultante obtém o controle das operações da combinação pode ser aquela em que ela recebe os ativos e assume os passivos das operações da combinação. É possível que a entidade resultante não receba o título de propriedade dos ativos ou assuma responsabilidade legal pelos passivos das operações da combinação. Nessas circunstâncias, a entidade resultante, muitas vezes, obtém o controle dos ativos e dos passivos das operações da 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 acordo por escrito pode prever que a entidade resultante obtenha o controle dos ativos e passivos das operações da combinação na data especificada. A entidade resultante deve considerar todos os fatos e as circunstâncias pertinentes na identificação da data da fusão.

#### **Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis, dos passivos assumidos e de qualquer participação de não controladores nas operações combinadas**

##### *Reconhecimento*

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

##### Condições para reconhecimento

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

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

##### Classificação ou designação de ativos e de passivos na fusão

**24. Na data da fusão, a entidade resultante deve classificar ou designar os ativos e passivos recebidos da fusão, utilizando as classificações ou as designações anteriormente aplicadas pelas operações da 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 estabelecem 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 às operações combinadas incluem, mas não estão limitadas a:
- (a) classificação de ativos e de passivos financeiros específicos, quando mensurados pelo valor justo ou pelo custo amortizado;
  - (b) designação de instrumento derivativo como instrumento de *hedge*; e
  - (c) avaliação se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal.

#### *Mensuração*

26. **A entidade resultante deve mensurar os ativos e os passivos identificáveis das operações da combinação por seus valores contábeis nas demonstrações contábeis dessas operações a partir da data da fusão, sujeita às exigências do item 27.**
27. **A partir da data da fusão, a entidade resultante deve ajustar os valores contábeis de ativos e de passivos identificáveis das operações da combinação, quando necessário, para se adequarem às políticas contábeis da entidade resultante.**
28. O método modificado da união de participações origina uma única entidade resultante combinada. Um conjunto uniforme de políticas contábeis, consistente com as exigências das NBCs TSP, deve ser adotado por essa entidade, e os valores contábeis dos ativos e dos passivos identificáveis das operações da combinação devem ser ajustados, quando necessário, para se adequar a essas políticas contábeis.
29. A entidade resultante deve mensurar qualquer participação de não controladores na operação combinada nos valores contábeis das demonstrações contábeis dessa operação combinada a partir da data da fusão, ajustada pela participação proporcional de não controladores nos ajustes realizados de acordo com o item 27.
30. Os itens 33 a 35 especificam os tipos de ativos e de passivos identificáveis que compreendem itens patrimoniais para os quais esta norma fornece poucas exceções de mensuração.

#### *Exceção ao reconhecimento ou à mensuração*

31. Esta norma prevê poucas exceções ao reconhecimento e à mensuração. Os itens 32 a 35 estabelecem os itens específicos para os quais são permitidas as exceções, assim como a natureza de tais exceções. A entidade resultante deve contabilizar esses itens, aplicando as exigências descritas nos itens 32 a 35, que resulta em alguns itens sendo:
- (a) reconhecidos pela aplicação das condições de reconhecimento em adição àquelas constantes nos itens 22 e 23 ou das exigências de outras NBCs TSP, com resultados que diferem da aplicação e das condições;
  - (b) mensurados por outro valor que não seja o valor contábil da data da fusão.

#### *Exceção ao reconhecimento*

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

32. A licença ou direito similar, anteriormente concedido por uma operação da combinação a outra e reconhecido como ativo intangível pelo 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 ao reconhecimento e à mensuração

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

33. As fusões envolvendo entidades do setor público podem resultar da não exigência de tributos por autoridade fiscal como parte dos termos da fusão. A entidade resultante não deve reconhecer quaisquer itens de tributação que não sejam exigíveis como resultado dos termos da fusão.
34. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar quaisquer itens de tributação remanescentes incluídos ou decorrentes da fusão de acordo com outra NBC TSP que trate de tributos sobre a renda. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar qualquer receita remanescente de tributação incluída ou decorrente da fusão, de acordo com a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação.

### Benefícios a empregados

35. A entidade resultante deve reconhecer e mensurar o passivo (ou o ativo, se houver) relacionado a acordos de benefício a empregados da operação combinada, de acordo com a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

## Reconhecimento e mensuração dos componentes do patrimônio líquido resultantes da fusão

36. **A fusão não dá origem ao ágio por expectativa de rentabilidade futura.**
37. **A entidade resultante deve reconhecer no patrimônio líquido a contrapartida, pelo mesmo valor, 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 as entidades combinadas, de acordo com o item 22;**
  - (b) **aos ajustes realizados no valor contábil dos ativos e dos passivos identificáveis das operações da combinação, quando necessários para se adequarem às políticas contábeis da entidade resultante, de acordo com o item 27; e**
  - (c) **aos ajustes realizados 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, ou como:**
  - (a) **balanço de abertura individual; ou**
  - (b) **componentes separados do patrimônio líquido.**

### Período de mensuração

40. **Se a contabilização inicial da fusão estiver incompleta até o final do período a que se referem as demonstrações contábeis no qual a fusão ocorre, a entidade resultante deve informar em suas demonstrações contábeis os montantes provisórios para os itens, cuja contabilização está incompleta. Durante o período de mensuração, a entidade resultante deve ajustar, retrospectivamente, os valores provisórios reconhecidos na data da fusão para refletir novas informações obtidas sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da fusão e, se conhecidos, teriam afetado**



a determinação 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 dos fatos e das circunstâncias que existiam a partir da data da fusão e, se conhecidos, teriam resultado no reconhecimento desses ativos e passivos a partir dessa data. O período de mensuração termina assim que a entidade resultante receba a informação que está buscando sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da fusão ou entenda que não é possível obter mais informações. No entanto, o período de mensuração não deve exceder a um ano a partir da data da fusão.

41. O período de mensuração é aquele que, após a data da fusão, a entidade resultante pode ajustar os valores provisórios reconhecidos na fusão. O período de mensuração fornece à entidade resultante prazo razoável para obter as informações necessárias para identificar e mensurar os ativos identificáveis, os passivos e qualquer participação de não controladores nas operações da combinação a partir da data da fusão, de acordo com as exigências desta norma. As informações necessárias para identificar e mensurar os ativos identificáveis, os passivos e qualquer participação de não controladores nas operações da combinação estão geralmente disponíveis na data da fusão. No entanto, esse pode não ser o caso, quando tiverem sido elaboradas as demonstrações das operações combinadas 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 reconhecidos, de acordo com os itens 37 e 38. No entanto, novas informações obtidas durante o período de mensuração podem, às vezes, resultar em ajuste no valor provisório de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a entidade resultante pode ter assumido o passivo referente a danos relacionados a acidente em uma das instalações da operação combinada, os quais são cobertos, total ou parcialmente, por apólice de seguro. Se a entidade resultante obtiver nova informação durante o período de mensuração sobre o valor contábil desse passivo, o ajuste do ganho ou da perda resultante da alteração do montante provisório reconhecido para o passivo seria compensado (no todo ou em parte) pelo ajuste correspondente ao ganho ou à perda resultante da alteração do montante provisório reconhecido pela indenização a receber da seguradora.
43. Durante o período de mensuração, a entidade resultante deve reconhecer ajustes no valor provisório como se a contabilização tivesse sido concluída na data da 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 podem incluir honorários de consultores e de profissionais, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais; e quaisquer custos de registro e emissão de títulos de dívida e de participação no capital. 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 de forma subsequente os ativos e os passivos recebidos e instrumentos patrimoniais emitidos na fusão de acordo com

outras NBCs TSP aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. No entanto, esta norma fornece orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes ativos recebidos e passivos assumidos ou incorridos na fusão:

- (a) licenças e direitos similares previamente concedidos de uma operação combinada para outra;
- (b) transferências, empréstimos concedidos e benefícios similares recebidos por meio da operação combinada com base em critérios que mudam como 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 combinada*

47. A licença ou direito similar, previamente concedido de uma operação combinada para outra e reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado durante o período restante do acordo vinculado pelo qual 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 que o direito é objeto de redução ao valor recuperável. A entidade resultante que posteriormente venda 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 pela operação combinada com base em critérios que podem mudar o resultado da fusão*

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

#### *Tributos sobre a renda (que não estejam incluídos nos termos da fusão)*

49. As fusões envolvendo entidades do setor público podem resultar na não exigência de tributos por autoridade fiscal após a fusão. A entidade resultante deve contabilizar a não exigência tributária prospectivamente.

### **Apresentação das demonstrações contábeis**

50. **Exceto quando a entidade resultante não for uma nova entidade resultante da combinação, seu primeiro conjunto de demonstrações contábeis após a fusão deve incluir:**
- (a) balanço patrimonial de abertura na data da fusão;**
  - (b) balanço patrimonial na data a que se referem as demonstrações contábeis;**
  - (c) demonstração do resultado do período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis;**
  - (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis;**
  - (e) demonstração dos fluxos de caixa do período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis;**
  - (f) se a entidade disponibilizar ao público seu orçamento aprovado, a comparação dos valores orçados e realizados para o período entre a data da fusão e a data a que se referem as demonstrações contábeis, quer como demonstração contábil adicional separada ou como coluna adicional às demonstrações contábeis; e**
  - (g) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas, entre outras.**
51. **Quando a combinação não gerar uma nova entidade, a entidade resultante deve divulgar:**

- (a) os valores reconhecidos de cada classe principal de ativos, passivos e componentes do patrimônio líquido das operações combinadas incluídas na entidade resultante;
- (b) qualquer ajuste efetuado nos componentes do patrimônio líquido, quando necessário para conformidade das políticas contábeis das operações da combinação com aquelas da entidade resultante; e
- (c) qualquer ajuste realizado para eliminar transações entre as operações combinadas.

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

## Divulgação

**53. A entidade resultante deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro da fusão.**

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

- (a) o nome e a descrição de cada operação combinada;
- (b) a data da fusão;
- (c) os principais motivos da fusão, incluindo, quando aplicável, a sua base legal;
- (d) os valores reconhecidos a partir da data da fusão para cada classe principal de ativos e passivos transferidos;
- (e) os ajustes realizados nos valores contábeis de ativos e de passivos registrados em cada operação combinada a partir da data da fusão para:
  - (i) eliminar o efeito das transações entre operações combinadas, de acordo com o item 22; e
  - (ii) 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 ajustes significativos, tais como ganhos e perdas 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 da fusão em conformidade com o item 52, deve divulgar as seguintes informações para cada operação combinada:
  - (i) balanço patrimonial do final do período anterior;
  - (ii) demonstração do resultado do período anterior;
  - (iii) demonstração das mudanças do patrimônio líquido do período anterior;
  - (iv) demonstração dos fluxos de caixa do período anterior; e
  - (v) notas explicativas, que compreendem um resumo das políticas contábeis significativas, entre outras.

A entidade resultante não deve reapresentar essa informação, mas deve divulgá-la conforme a mesma base utilizada nas demonstrações contábeis das operações combinadas. A entidade resultante deve divulgar a base sobre a qual essa informação é apresentada:

- (h) se, no momento que as demonstrações contábeis da entidade resultante estiverem autorizadas para emissão, a última data a que estas se referem de qualquer uma das operações da combinação não antecede imediatamente a data da fusão, a entidade resultante deve divulgar as seguintes informações:
  - (i) os valores das receitas, das despesas e do resultado de cada operação combinada, a partir da última data das demonstrações contábeis das operações combinadas até a data da fusão. Os valores 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 valores da despesa devem ser

analisados, utilizando a classificação baseada na natureza da despesa<sup>(\*)</sup> ou na sua função dentro da entidade, que forneça informações fidedignas, representativas e mais relevantes, de acordo com item 109 da NBC TSP 11;

- (ii) os valores divulgados por operação combinada imediatamente antes da data da fusão para cada classe principal de ativos e de passivos;
- (iii) os valores divulgados por operação combinada imediatamente antes da data da fusão no patrimônio líquido.

A entidade resultante não é obrigada a divulgar essa informação quando tenha optado por apresentar demonstrações contábeis para períodos anteriores à data da fusão, conforme especificado na alínea (g) acima.

<sup>(\*)</sup> A natureza da despesa descrita nesta norma não se confunde com aquela inerente ao modelo orçamentário brasileiro.

**55. A entidade resultante deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período corrente a que se referem as demonstrações contábeis relacionadas a fusões ocorridas nesse período ou anteriores.**

56. Para cumprir o objetivo do item 55, a entidade resultante deve divulgar 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 somente 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 valor de qualquer ajuste do período de mensuração reconhecido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, de acordo com o item 43;

(b) se os valores do tributo devido não forem mais exigidos como resultado dos termos da fusão (ver itens 33 e 34):

- (i) o valor do tributo devido que não foi mais exigido; e
- (ii) quando a entidade resultante é a autoridade fiscal, detalhes do ajuste realizado nos tributos a receber.

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

### **Contabilização da aquisição**

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

### **Método de contabilização da aquisição**

59. A aplicação do método de contabilização da aquisição exige:

- (a) identificação do adquirente;
- (b) determinação da data da 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 a perda na aquisição.

### **Identificação da adquirente**

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

61. A parte da combinação que obtém o controle de uma ou mais operações é identificada ao determinar a classificação da combinação, de acordo com os itens 7 e 8.

### **Determinação da data da aquisição**

62. **A adquirente deve identificar a data da aquisição como aquela em que se obtém o controle da operação adquirida.**
63. A data em que a adquirente obtém o controle da operação adquirida pode ser 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 o controle em data que seja anterior ou posterior à data de encerramento. Por exemplo, a data da aquisição precede a data de encerramento, se o acordo por escrito estabelece que a adquirente obtém o controle da operação adquirida em uma data antes do encerramento. A adquirente deve considerar todos os fatos e circunstâncias pertinentes na identificação da data da aquisição.

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

#### *Reconhecimento*

64. **A partir da data da 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 recebidos está sujeito às condições especificadas nos itens 65 e 66.**

#### Condições de reconhecimento

65. A qualificação para o reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos devem atender às definições de ativos e passivos da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL na data da aquisição e serem capazes de mensurar de forma a atender às características qualitativas e levar em conta as restrições à informação contida nos relatórios contábeis de propósito geral. Por exemplo, os custos que a adquirente espera incorrer no futuro, mas não é obrigada, para efetuar o seu plano de saída da atividade da operação adquirida ou para rescindir os contratos de trabalho ou mudar os empregados da operação adquirida não são passivos na data da aquisição. Portanto, a adquirente não deve reconhecer esses custos como parte da aplicação do método de aquisição.
66. Além disso, a qualificação para o reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos devem fazer parte do que a adquirente e a operação adquirida (ou seus antigos proprietários) trocaram na transação de aquisição, em vez de resultado de transações separadas. A adquirente deve aplicar as orientações contidas nos itens 109 a 111 para determinar quais ativos adquiridos ou passivos assumidos fazem parte da troca da operação adquirida e quais, se houver, são resultado de transações 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 tenha reconhecido anteriormente como ativos e passivos nas suas demonstrações contábeis. Por exemplo, a adquirente deve reconhecer os ativos intangíveis identificáveis, como patente ou relacionamento com o cliente, que a operação adquirida não deve reconhecer como ativos nas 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 da aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos, conforme necessário 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, suas políticas contábeis ou operacionais e outras condições pertinentes, se existentes na data da aquisição.**

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

- (a) classificação de ativos e passivos financeiros específicos, conforme mensurado pelo valor justo ou custo amortizado;
- (b) designação de instrumento derivativo como *hedge*;
- (c) avaliação se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal.

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

- (a) classificação de contrato de arrendamento como arrendamento mercantil operacional ou financeiro;
- (b) classificação de contrato como de seguro, de acordo com outra NBC TSP.

A adquirente deve classificar esses acordos vinculantes com base nos termos e outros fatores no início do acordo vinculado (ou, se os termos do acordo vinculante tiverem sido modificados de maneira que alterasse sua classificação, na data dessa modificação, que poderia ser a de aquisição).

#### *Mensuração*

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

73. Para cada aquisição, a adquirente deve mensurar, na data da aquisição, componentes de participação de não controladores na operação adquirida que representem nessa data efetivamente instrumentos patrimoniais e confirmam a seus detentores uma participação proporcional nos ativos líquidos da adquirida em caso de sua liquidação, por um dos seguintes critérios:

- (a) valor justo; ou
- (b) participação proporcional atual conferida pelos instrumentos patrimoniais nos montantes reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da operação adquirida.

Todos os outros componentes de participação de não controladores devem ser mensurados na data da aquisição de valores ao valor justo, a menos que outra base de mensuração seja exigida pelas NBCs TSP.

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

#### *Exceções ao reconhecimento e à mensuração*

75. Esta norma oferece exceções limitadas ao reconhecimento e à mensuração. Os itens 76 a 84 estabelecem os itens específicos para os quais são permitidas as exceções. A adquirente deve explicar esses itens aplicando as exigências dos itens 76 a 84, que resultará em alguns itens sendo:
- (a) reconhecidos, quer pela aplicação de condições de reconhecimento, além daquelas descritas nos itens 65 e 66 quer aplicando as exigências de outras NBCs TSP, com resultados que diferem da aplicação e condições de reconhecimento;
  - (b) mensurados por montante diferente dos valores justos na data da aquisição.

#### Exceção ao reconhecimento

#### Passivos contingentes

76. A NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define passivo contingente como:
- (a) obrigação possível que decorre de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos não completamente sobre o controle da entidade; ou
  - (b) obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:
    - (i) é improvável que a saída de recursos incorpore benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou
    - (ii) valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.
77. As exigências da NBC TSP 03 não se aplicam na determinação de quais passivos contingentes foram reconhecidos a partir da data da aquisição. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer, a partir da data da aquisição, o passivo contingente assumido na aquisição que a contraprestação é transferida se for obrigação presente que surge de eventos passados e seu valor justo pode ser mensurado de forma confiável<sup>(\*)</sup>. Portanto, ao contrário da NBC TSP 03, a adquirente deve reconhecer o passivo contingente assumido na aquisição em que 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 vieses, e os usuários podem depender de representar fidedignamente o que se pretende ou poderia razoavelmente esperar.

#### Exceções ao reconhecimento e à mensuração

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

78. As aquisições envolvendo entidades do setor público podem resultar da não exigência de tributos por autoridade fiscal como parte dos seus termos. A adquirente não deve reconhecer quaisquer itens de tributação que não sejam exigíveis como resultado dos termos da aquisição.
79. A adquirente deve reconhecer e mensurar quaisquer itens de tributação remanescentes incluídos ou decorrentes da aquisição de acordo com outra NBC TSP que trate de tributos sobre a renda. A entidade adquirente deve reconhecer e mensurar qualquer receita remanescente de tributação incluída decorrente da aquisição, de acordo com a NBC TSP 01.

#### Benefícios a empregado

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

#### 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 de 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 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 ao 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 da 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 à 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 da 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 vinculante relacionado, independentemente de os participantes do mercado considerarem a potencial renovação do acordo vinculante 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 outra NBC TSP 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 da aquisição, sujeito às exigências do item 86 e mensurar pelo valor do excesso entre a alínea (a) e (b), abaixo descritas:**
- (a) a soma:**
- (i) da contraprestação transferida mensurada de acordo com esta norma, que geralmente requer o valor justo da data da aquisição (ver item 95);**
  - (ii) do montante de qualquer participação de não controladores na operação adquirida, mensurada de acordo com esta norma; e**



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

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

**86. A adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura apenas na proporção 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) do item 85 como perda no resultado.**

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

#### *Compra vantajosa*

88. Ocasionalmente, na combinação classificada como aquisição, a adquirente fará uma compra vantajosa, quando o montante do item 85(b) for superior à soma dos montantes especificados no item 85(a). Se esse excesso continuar após a aplicação das exigências 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 de venda forçada, na qual o vendedor é compelido a agir dessa forma. No entanto, as exceções de reconhecimento ou de mensuração para itens específicos discutidos nos itens 76 a 84 também podem 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 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 da aquisição para todas as seguintes alíneas:

(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 estágios, a participação societária anteriormente adquirida pela adquirente na operação; e

(d) a contraprestação que 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 transação sem contraprestação na qual ela transfere a 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 é de aquisição, essas aquisições sem contraprestação devem ser tratadas e contabilizadas como tal, de acordo com os itens 88 a 90.

#### Aquisição de operação sem a transferência de contraprestação

93. No setor público, a entidade, às vezes, obtém o controle de operação em transação sem contraprestação, 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 é de aquisição, a adquirente que obtém o controle na operação sem contraprestação 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 da aquisição dos ativos transferidos e passivos incorridos pela adquirente aos antigos proprietários da operação adquirida e as participações patrimoniais 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 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 da 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 da 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 os 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 da 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 da 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 a contabilização subsequente de contraprestação contingente.

### **Aquisição realizada em estágios**

99. A adquirente, às vezes, obtém o controle de operação adquirida que possuía participação patrimonial imediatamente antes da data da aquisição. Por exemplo, em 31 de dezembro de 20X1, a entidade A detém a participação de 35% na entidade B sem controlá-la. Naquela data, a entidade A compra a participação adicional de 40% na entidade B, o que lhe confere o controle da entidade B. Esta norma refere-se a tal operação como aquisição realizada em estágios, às vezes também referida como aquisição passo a passo.
100. Na aquisição realizada em estágios, a adquirente deve mensurar novamente sua participação patrimonial previamente mantida na operação adquirida pelo valor justo na data da 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 referem as demonstrações contábeis, a adquirente pode ter reconhecido mudanças no valor de sua participação 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 seriam exigidas se a adquirente tivesse vendido diretamente a participação anteriormente mantida.

### **Orientação adicional para a aplicação do método de aquisição que é realizada por meio de alteração nos direitos de voto, somente por contrato e circunstâncias similares que não envolvem a transferência de contraprestação**

*A aquisição realizada por meio de alterações nos direitos de voto, por contrato, e circunstâncias semelhantes que não envolvem a transferência de contraprestação*

101. A adquirente às vezes obtém o controle de operação adquirida sem a transferência de contraprestação. O método de contabilização de aquisição se aplica a essas combinações. Tais circunstâncias incluem:
- (a) a operação adquirida recompra um número suficiente de suas próprias ações para o investidor (adquirente) obter o controle;
  - (b) os direitos de veto de não controladores que anteriormente impediam a adquirente de controlar a operação adquirida, na qual detinha direitos de voto do controlador;
  - (c) a adquirente e a operação adquirida concordam em combinar suas operações por contrato somente. A adquirente não transfere nenhuma contraprestação em troca do controle da operação adquirida e não detém direitos de propriedade quantificáveis nessa operação, na data da aquisição ou anteriormente.
102. Na aquisição realizada somente por contrato, a adquirente deve atribuir aos proprietários da operação adquirida o valor dos ativos líquidos da operação reconhecidos de acordo com esta norma. Em outras palavras, os direitos de propriedade quantificáveis na operação adquirida mantida por outras partes que não a adquirente são a participação de não controladores nas demonstrações contábeis de pós-combinação das demonstrações contábeis da adquirente, mesmo que o resultado seja que todos os direitos de propriedade quantificáveis na operação adquirida sejam atribuídos à participação de não controladores.

### **Período de mensuração**

103. Se a contabilização inicial da aquisição estiver incompleta até o final do período a que se referem as demonstrações contábeis no qual a aquisição ocorre, a adquirente deve informar os montantes provisórios para os itens cuja contabilização está incompleta. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar, retrospectivamente, os valores provisórios reconhecidos na data da aquisição para refletir as novas informações obtidas sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da aquisição e, se conhecidos, teriam afetado a mensuração dos montantes reconhecidos a partir dessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente também deve reconhecer ativos ou passivos adicionais, se novas informações forem obtidas dos fatos e das circunstâncias que existiam a partir da data da aquisição e, se conhecidos, resultariam no reconhecimento desses ativos e passivos a partir dessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente recebe a informação que estava buscando sobre fatos e circunstâncias que existiam a partir da data da aquisição ou entenda que não é possível obter mais informações. No entanto, o período de mensuração não deve exceder a um ano a partir da data da aquisição.
104. O período de mensuração é aquele que, após a data da aquisição, a adquirente pode ajustar os valores provisórios reconhecidos na aquisição. O período de mensuração fornece à adquirente prazo razoável para obter as informações necessárias para identificar e mensurar seguindo a data da aquisição de acordo com as exigências 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, a perda ou o ganho resultante na compra vantajosa.
105. A adquirente deve considerar todos os fatos pertinentes para determinar se as informações obtidas após a data da aquisição devem resultar em ajuste dos valores provisórios reconhecidos, ou se essas informações resultam de eventos ocorridos após a data da aquisição. Os fatos pertinentes incluem a data que informações adicionais são obtidas e se a adquirente pode identificar o motivo para a alteração nos valores provisórios. As informações obtidas logo após a data da aquisição têm maior probabilidade de refletir as circunstâncias que existiam na data da 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 da 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 (diminuição) no valor provisório do ativo identificável (passivo) por meio de redução (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 valor provisório de mais de um ativo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido o passivo referente a danos relacionados a acidente nas instalações da operação adquirida, os quais são cobertos, total ou parcialmente, por apólice de seguro. Se a adquirente obtiver nova informação durante o período de mensuração sobre o valor justo da data da aquisição desse passivo, o ajuste ao ágio por expectativa de rentabilidade futura resultante de alteração do valor provisório reconhecido para o 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 a contabilização tivesse sido concluída na data da aquisição. Assim, a

adquirente deve revisar as informações comparativas dos períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, se necessário, incluindo alterar a depreciação, a amortização ou outros rendimentos reconhecidos em complemento à contabilização inicial.

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

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

**109. A adquirente e a operação adquirida podem ter relacionamento preexistente ou outro acordo antes de iniciar as negociações para a aquisição ou entrar em acordo durante as negociações que são separadas da aquisição. Em quaisquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer valores que não pertençam ao que a adquirente e a operação adquirida (ou seus ex-proprietários) trocaram na aquisição, ou seja, valores que não fazem parte da troca dessa operação. A adquirente deve reconhecer como parte da aplicação do método de aquisição apenas a contraprestação transferida pela operação adquirida e os ativos adquiridos e passivos assumidos na troca por essa operação. Transações separadas devem ser contabilizadas, de acordo com as demais NBCs TSP.**

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

- (a) transação que efetivamente estabelece relacionamentos preexistentes entre a adquirente e a operação adquirida;
- (b) transação que remunere empregados ou ex-proprietários da operação adquirida por serviços futuros; e
- (c) transação que reembolsa a operação adquirida ou seus ex-proprietários pelo pagamento dos custos da adquirente relacionados à aquisição.

#### *Custos relacionados à aquisição*

111. Os custos relacionados à aquisição são aqueles que a adquirente incorre para efetuar a aquisição. Esses custos podem incluir honorários de consultores e de profissionais, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais; e quaisquer custos de registro e emissão de títulos de dívida e de participação no capital. 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, de forma subsequente, os ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos patrimoniais emitidos na aquisição de acordo com outras NBCs TSP aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. No entanto, esta norma fornece orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes 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 da 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 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 anualmente e sempre que houver indício de perda. 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 da aquisição*

114. A transferência, empréstimo subsidiado ou benefício similar, previamente recebidos pela adquirente ou operação adquirida com base em critérios que mudam o resultado da aquisição, devem ser reavaliados 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 pelo maior valor entre:

- (a) o montante que seria reconhecido de acordo com a NBC TSP 03; e
- (b) o 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 referem 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 perda do seu direito.

#### *Contraprestação contingente*

117. Algumas mudanças no valor justo da contraprestação contingente que a adquirente reconhecer após a data da aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da 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 da 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 da não exigência isenção de tributos por autoridade fiscal após a aquisição. A adquirente deve contabilizar o tributo não mais exigido prospectivamente.

## Divulgação

- 119. A adquirente deve divulgar aos usuários das suas demonstrações contábeis informações que permitam avaliar a natureza e o efeito financeiro da 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 essas sejam autorizadas para emissão.**
120. Para atender ao objetivo constante do item 119, a adquirente deve divulgar as seguintes informações para cada aquisição que ocorre durante o período a que se referem as demonstrações contábeis:
- (a) o nome e a descrição da operação adquirida;
  - (b) a data da 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;
  - (e) a 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 da 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 daqueles emitidos ou passíveis de emissão e 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 da aquisição;
    - (ii) a descrição do acordo e a base para determinar o montante do 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 divulgar 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 da aquisição dos fluxos de caixa segundo o acordo vinculante que não se espera que seja cobrado.

As divulgações 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 da 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 divulgar:
    - (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 tributários;
  - (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 que cada valor é reconhecido; e
- (iv) se a operação for a liquidação efetiva de relação preexistente, o método utilizado para determinar o valor da liquidação;
- (m) a divulgação 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 na demonstração do resultado que aquelas despesas são reconhecidas. O montante de qualquer custo de emissão não reconhecido como despesa e como eles foram reconhecidos também devem ser divulgados;
- (n) na aquisição 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 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 do resultado que o ganho é reconhecido; e
  - (ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em ganho;
- (p) para cada aquisição que a adquirente detém menos de 100% das participações quantificáveis ou equivalentes na operação adquirida na data da aquisição:
  - (i) o valor da participação de não controladores na operação adquirida reconhecida na data da 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 estágios:
  - (i) o valor justo da data da aquisição da participação na operação adquirida detida pela adquirente imediatamente anterior a data da 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 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 da aquisição incluída na demonstração consolidada do resultado do período a que se referem as demonstrações contábeis; e
  - (ii) a receita, 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 divulgação de qualquer informação exigida por esse item for impraticável, a adquirente deve divulgar esse fato e explicar por que a divulgação é impraticável.

121. Para aquisições imateriais ocorridas individualmente durante o período a que se referem as demonstrações contábeis, que sejam coletivamente materiais, a adquirente deve divulgar em agregado as informações exigidas pelo item 120(e) a (r).

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

**123. A adquirente deve divulgar informações que permitam aos usuários das suas demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos**



**no período atual a que se referem 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 divulgar as seguintes informações para cada aquisição material ou no agregado para aquisições individualmente imateriais que sejam coletivamente materiais:
- (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, os passivos, as participações quantificáveis (ou equivalentes) ou os 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 referem as demonstrações contábeis, após a data da 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 até que o passivo seja cancelado ou expirado:
    - (i) qualquer alteração nos valores reconhecidos, incluindo quaisquer diferenças surgidas na liquidação;
    - (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 divulgar as informações exigidas nos itens 97 e 98 da NBC TSP 03 para cada classe de provisão;
  - (d) a conciliação do valor reconhecido do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período a que se referem as demonstrações contábeis deve mostrar separadamente:
    - (i) o valor bruto e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no início do período a que se referem as demonstrações contábeis;
    - (ii) o ágio por expectativa de rentabilidade futura adicional reconhecido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
    - (iii) ajustes resultantes do reconhecimento subsequente de valores durante o período a que se referem as demonstrações contábeis de acordo com outra NBC TSP que trate de tributos sobre a renda;
    - (iv) o ágio por expectativa de rentabilidade futura desreconhecido durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
    - (v) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas durante o período a que se referem as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. (NBC TSP 10 exige a divulgação de informações sobre o valor recuperável e redução do valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura, em adição a essa exigência);
    - (vi) diferenças cambiais líquidas resultantes do período a que se referem as demonstrações contábeis;
    - (vii) quaisquer outras alterações no valor contábil durante o período a que se referem as demonstrações contábeis;
    - (viii) o valor bruto e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no final do período a que se referem as demonstrações contábeis;
  - (e) o valor e a explicação de qualquer ganho ou perda reconhecida no período a que se referem as demonstrações contábeis no período corrente, quando:
    - (i) relacionam-se com ativos identificáveis adquiridos ou passivos assumidos na aquisição que foi efetuada no período a que se referem as demonstrações contábeis no período corrente ou anterior a que se referem; e
    - (ii) são de tal tamanho, natureza ou incidência que a divulgação é relevante para a compreensão das demonstrações contábeis da entidade combinada; e

- (f) se os montantes dos tributos devidos que não forem mais exigidos como resultado dos termos da aquisição (ver itens 78 e 79):
  - (i) o montante dos tributos devidos que não forem mais exigidos; e
  - (ii) quando a adquirente é a autoridade fiscal, detalhes do ajuste efetuado nos tributos a receber.

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

126 a 134. (Não convergidos).

### **Vigência**

**Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.**

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Contador Zulmir Ivânio Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.045.