



Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 15

Combinação de Negócios

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo do Pronunciamento

1. O objetivo do Pronunciamento é melhorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que uma entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de uma combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências de como o adquirente:
 - (a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e alguma participação de não controladores na adquirida;
 - (b) reconhece e mensura o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) da combinação de negócio ou um ganho proveniente de uma compra vantajosa; e
 - (c) determina as informações a serem divulgadas para capacitar os usuários das demonstrações contábeis na avaliação da natureza e dos efeitos econômicos e financeiros da combinação de negócios.

Principais Características do Pronunciamento

2. O princípio geral do Pronunciamento é que o adquirente deve reconhecer, obrigatoriamente, os ativos adquiridos e os passivos que passa a controlar pelos seus respectivos valores justos, mensurados na data de aquisição, divulgando informações que permitam atingir o objetivo citado no item anterior.
3. Uma combinação de negócios deve ser contabilizada pelo método de aquisição, a menos que a combinação envolva entidades ou negócios sob controle comum (entre empresas “do mesmo grupo econômico”). Uma das partes da combinação de negócios sempre precisa ser identificada como a adquirente, a qual é a entidade que obtém o controle de outros negócios (a adquirida), mesmo no caso de genuínas

fusões. A formação de empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) e a aquisição de um ativo ou um grupo de ativos que não constituam um negócio não são combinações de negócio e, portanto, estão fora do alcance do Pronunciamento.

4. O Pronunciamento estabelece princípios para o reconhecimento e a mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e da participação dos não controladores na adquirida, se houver. As classificações e as designações feitas no reconhecimento desses itens devem ser feitas de acordo com os termos contratuais, as condições econômicas, as políticas contábeis do adquirente e outros fatores existentes à data de aquisição. O Pronunciamento se aplica inclusive aos casos em que a aquisição de um controle se dá mesmo sem aquisição de ações, como no caso de a adquirida adquirir de sócios suas próprias ações e com isso um sócio que não era transformar-se em controlador.
 - (a) Todos os ativos identificáveis e os passivos assumidos são mensurados pelos respectivos valores justos na data da aquisição, mesmo quando não estejam reconhecidos no balanço da adquirida (como pode ocorrer com ativos intangíveis e até mesmo com passivos contingentes – afinal eles normalmente entram e influenciam no valor da negociação e não devem ficar computados no valor do *goodwill*). A participação dos não controladores na adquirida, se houver, é mensurada ou pelo respectivo valor justo dessa participação (valor justo das ações em poder dos não controladores) ou pela parte que couber aos não controladores no valor dos ativos líquidos da adquirida mensurados contabilmente.
5. O Pronunciamento prevê limitadas exceções aos princípios de reconhecimento e mensuração:
 - (a) arrendamentos e contratos de seguro devem ser classificados com base nas condições contratuais e em outros fatores do início do contrato (ou de quando as cláusulas do contrato foram alteradas) em vez de com base nos fatores e nas condições existentes na data da aquisição;
 - (b) serão reconhecidos somente os passivos contingentes assumidos na combinação que se constituírem em obrigações presentes e que puderem ser mensurados com confiabilidade;
 - (c) exige-se que alguns ativos e passivos sejam reconhecidos ou mensurados de acordo com outros Pronunciamentos em vez de pelos seus respectivos valores justos. Os ativos e passivos afetados por essa exigência são aqueles dentro do alcance dos seguintes Pronunciamentos Técnicos: CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, CPC 33 – Benefícios a Empregados, CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações e CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
 - (d) existem exigências específicas para a mensuração de um direito readquirido

(vendido anteriormente pela adquirente à adquirida e agora retornado à primeira por força da combinação de negócios);

- (e) os ativos de indenização (valores a receber por força de alguma incerteza ou contingência a ser resolvida no futuro) são reconhecidos e mensurados em bases consistentes com o item objeto da indenização, independentemente de não serem mensurados ao valor justo. Podem também existir passivos de indenização.

6. Uma vez reconhecidos e mensurados os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e a participação dos não controladores, o Pronunciamento exige que o adquirente identifique eventual diferença entre:

- (a) a soma do valor justo dos seguintes itens: (i) contraprestação transferida total; (ii) participação dos não controladores na adquirida, se houver; (iii) participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da data da combinação, se houver (no caso de uma combinação alcançada em fases); e
- (b) o valor dos ativos líquidos identificáveis da adquirida medido conforme os itens anteriormente mencionados.

A diferença positiva será reconhecida como *ágio* por rentabilidade futura (*goodwill*). Caso a diferença seja negativa, o adquirente deve, caso confirmados os valores e os cálculos, reconhecê-la como um ganho proveniente de uma compra vantajosa no resultado do período.

7. A contraprestação transferida (em troca do controle da adquirida) em uma combinação de negócios (incluindo qualquer acréscimo ou redução por indenização contingente) deve ser mensurada ao valor justo.

8. Ajustes provisórios podem ser necessários durante certo tempo posterior à data da combinação de negócios, o que constitui um período de mensuração até quando se resolvam as situações de incerteza. Até que se complete esse período, os ajustes provisórios afetam os ativos, os passivos, o valor da contraprestação, o *goodwill* ou o ganho pela compra vantajosa, mas esse período não pode ultrapassar doze meses; a partir daí os ajustes são registrados contra o resultado.

9. Após a combinação ter sido completada, o adquirente normalmente mensura e contabiliza os ativos adquiridos e os passivos assumidos em uma combinação de negócios de acordo com outras normas e Pronunciamentos aplicáveis. Contudo, o Pronunciamento contém exigências específicas para direitos readquiridos, passivos contingentes, contraprestação contingente e ativos de indenização.

10. Os custos com a operação de aquisição são tratados diretamente como despesa do exercício e não se acrescentam ao custo dos ativos líquidos adquiridos.

11. Em aquisição feita em estágios (ou etapas), o adquirente reavalia sua participação anterior na adquirida pelo valor justo na data da aquisição e reconhece no resultado do período o ganho ou a perda resultante, se houver, como no caso de valores contabilizados pelo adquirente em outros resultados abrangentes.
12. O Pronunciamento exige que o adquirente divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros e econômicos das combinações de negócios que ocorreram durante o período de reporte ou após a data de encerramento do período, mas antes de aprovada a publicação das demonstrações contábeis. Após a combinação de negócios, o adquirente deve divulgar qualquer ajuste reconhecido no período de reporte corrente e que estiver relacionado às combinações de negócios que ocorreram no período corrente ou em períodos anteriores.