

**Concentrações de actividades empresariais**

## ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-13
Identificar uma concentração de actividades empresariais	4-9
Concentrações de actividades empresariais envolvendo entidades sob controlo comum	10-13
Método de contabilização	14-15
Aplicação do método de compra	16-65
Identificar a adquirente	17-23
Custo de uma concentração de actividades empresariais	24-35
Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos	32-35
Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos	36-60
Activos e passivos identificáveis da adquirida	41-44
Activos intangíveis da adquirida	45-46
Passivos contingentes da adquirida	47-50
Goodwill	51-55
Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo	56-57
Concentração de actividades empresariais alcançada por fases	58-60
Contabilização inicial determinada provisoriamente	61-65
Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial	63-64
Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização inicial	65
Divulgação	66-77
Disposições transitórias e data de eficácia	78-85
Goodwill anteriormente reconhecido	79-80
Goodwill negativo anteriormente reconhecido	81
Activos intangíveis anteriormente reconhecidos	82
Investimentos contabilizados no capital próprio	83-84
Aplicação retrospectiva limitada	85
Retirada de outras tomadas de posição	86-87

**OBJECTIVO**

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro por parte de uma entidade quando esta empreende uma *concentração de actividades empresariais*. Em particular, a norma especifica que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os activos, passivos e *passivos contingentes* identificáveis da adquirida pelos seus *justos valores* à *data de aquisição*, e reconhece também o *goodwill*, que é posteriormente testado quanto a imparidade em vez de ser amortizado.

**ÂMBITO**

2. Com a excepção do descrito no parágrafo 3, as entidades devem aplicar esta IFRS quando contabilizam concentrações de actividades empresariais.
3. Esta IFRS não se aplica a:
  - (a) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou *actividades empresariais* separadas se reúnem para formar um *empreendimento conjunto*.
  - (b) *concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum*.
  - (c) concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais *entidades mútuas*.
  - (d) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar uma *entidade que relata* apenas por contrato sem obtenção de um interesse de propriedade (por exemplo, concentrações em que entidades individuais se reúnem apenas por contrato para formar uma sociedade com dupla cotação).

*Identificar uma concentração de actividades empresariais*

4. Uma concentração de actividades empresariais é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata. O resultado de quase todas as concentrações de actividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o *controlo* de uma ou mais actividades empresariais diferentes, as adquiridas. Se uma entidade obtiver o controlo de uma ou mais entidades que não sejam actividades empresariais, a junção dessas entidades não é uma concentração de actividades empresariais. Quando uma entidade adquire um grupo de activos ou de activos líquidos que não constitua uma actividade empresarial, ela deve imputar o custo do grupo entre os activos e passivos identificáveis individuais do grupo com base nos seus justos valores relativos à data da aquisição.
5. Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras. Pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra entidade, a compra de todos os activos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos activos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais actividades empresariais. Pode tornar-se efectiva pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos, ou por uma combinação dos mesmos. A transacção pode ser entre os accionistas das entidades concentradas ou entre uma entidade e os accionistas de outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de uma nova entidade para controlar as entidades concentradas ou os activos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades concentradas.
6. Uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a *empresa-mãe* e a adquirida a *subsidiária* da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta IFRS nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Ela inclui o seu interesse na adquirida como um investimento numa subsidiária em qualquer demonstração financeira separada que emita (ver IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*).

**IFRS 3**

7. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de outra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa-mãe e subsidiária.
8. Incluídas na definição de uma concentração de actividades empresariais, e portanto no âmbito desta IFRS, estão as concentrações de actividades empresariais em que uma entidade obtém o controlo de outra entidade mas cuja data de obtenção de controlo (i.e. a data de aquisição) não coincide com a data ou datas de aquisição de um interesse de propriedade (i.e. a *data ou datas de troca*). Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de acções com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.
9. Esta IFRS não especifica a contabilização por parte de empreendedores dos interesses em empreendimentos conjuntos (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*).

*Concentrações de actividades empresariais envolvendo entidades sob controlo comum*

10. Uma concentração de actividades empresariais que envolva entidades ou actividades empresariais sob controlo comum é uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais concentradas são em última análise controladas pela mesma parte ou partes tanto antes como após a concentração de actividades empresariais, sendo que esse controlo não é transitório.
11. Deve considerar-se um grupo de indivíduos como estando a controlar uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver colectivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas actividades. Portanto, uma concentração de actividades empresariais está fora do âmbito desta IFRS quando o mesmo grupo de indivíduos tiver, como resultado de acordos contratuais, o poder colectivo final de gerir as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades concentradas por forma a obter benefícios das suas actividades, e esse poder colectivo final não for transitório.
12. Uma entidade pode ser controlada por um indivíduo, ou por um grupo de indivíduos a agir em conjunto segundo um acordo contratual, e esse indivíduo ou grupo de indivíduos pode não estar sujeito aos requisitos de relato financeiro das IFRSs. Por isso, não é necessário que as entidades concentradas estejam incluídas nas mesmas demonstrações financeiras consolidadas de uma concentração de actividades empresariais para serem vistas como entidades concentradas que envolvem entidades sob controlo comum.
13. A extensão dos *interesses minoritários* em cada uma das entidades concentradas antes e após a concentração de actividades empresariais não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum. De forma semelhante, o facto de uma das entidades concentradas ser uma subsidiária que tenha sido excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo de acordo com a IAS 27 não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum.

**MÉTODO DE CONTABILIZAÇÃO**

14. **Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.**
15. O método de compra vê a concentração de actividades empresariais da perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente. A adquirente compra activos líquidos e reconhece os activos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela adquirente. A mensuração dos activos e passivos da adquirente não é afectada pela transacção, nem outros activos ou passivos da adquirente são reconhecidos como resultado da transacção, porque não são o objecto da transacção.

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE COMPRA**

16. A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:
  - (a) identificar uma adquirente;

- (b) mensurar o custo da concentração de actividades empresariais;
- e
- (c) imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

*Identificar a adquirente*

17. **Deve ser identificada uma adquirente para todas as concentrações de actividades empresariais. A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.**
18. Dado que o método de compra vê uma concentração de actividades empresariais da perspectiva da adquirente, ele assume que uma das partes da transacção pode ser identificada como a adquirente.
19. Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades. Deve presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que uma das entidades concentradas não adquira mais de metade dos direitos de voto de outra entidade concentrada, ela pode ter obtido o controlo da outra entidade se, como resultado da concentração, ela obtiver:
- (a) poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores;
  - ou
  - (b) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo;
  - ou
  - (c) poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da outra entidade;
  - ou
  - (d) poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da outra entidade.
20. Apesar de por vezes ser difícil identificar uma adquirente, há normalmente indícios da sua existência. Por exemplo:
- (a) se o justo valor de uma das entidades concentradas for significativamente superior ao da outra entidade concentrada, a entidade com o justo valor mais elevado é provavelmente a adquirente;
  - (b) se a concentração de actividades empresariais for efectuada através de trocas de instrumentos de capital próprio com voto ordinário por caixa ou outros activos, a entidade que cede caixa ou outros activos é provavelmente a adquirente;
  - e
  - (c) se a concentração de actividades empresariais resultar na capacidade da gerência de uma das entidades concentradas para dominar a selecção da equipa de direcção da entidade concentrada resultante, a entidade cuja gerência seja capaz desse domínio é provavelmente a adquirente.

## IFRS 3

21. Numa concentração de actividades empresariais efectuada através da troca de interesses de capital próprio, a entidade que emite os interesses de capital próprio é normalmente a adquirente. Contudo, todos os factos e circunstâncias pertinentes devem ser considerados para determinar qual das entidades concentradas tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade (ou entidades) de forma a obter benefícios das suas actividades. Em algumas concentrações de actividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade privada consegue ser 'adquirida' por uma entidade pública mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a entidade pública emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade privada seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas actividades. Normalmente, a adquirente é a entidade de maiores dimensões; contudo, os factos e as circunstâncias que rodeiam uma concentração indicam por vezes que uma entidade mais pequena adquire uma entidade de maiores dimensões. Os parágrafos B1-B15 do Apêndice B proporcionam orientação sobre aquisições inversas.
22. Quando uma nova entidade é constituída para emitir instrumentos de capital próprio para efectuar uma concentração de actividades empresariais, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis.
23. De forma semelhante, quando uma concentração de actividades empresariais envolve mais de duas entidades concentradas, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis. A determinação da adquirente nestes casos deve considerar, entre outras coisas, qual das entidades concentradas iniciou a concentração e se os activos ou réditos de uma das entidades concentradas excedem significativamente os das outras.

*Custo de uma concentração de actividades empresariais*

24. **A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de actividades empresariais como o agregado de:**
- (a) **os justos valores, à data da troca, dos activos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos, e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, em troca do controlo sobre a adquirida;**
- mais**
- (b) **quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração de actividades empresariais.**
25. A data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida. Quando isto é alcançado através de uma única transacção de troca, a data da troca coincide com a data da aquisição. Contudo, uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando for alcançada por fases através de compras sucessivas de acções. Quanto tal ocorre:
- (a) o custo da concentração é o custo agregado das transacções individuais;
- e
- (b) a data da troca é a data de cada transacção de troca (i.e. a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente), enquanto que a data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida.
26. Os activos cedidos e os passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida devem ser mensurados pelos justos valores à data da troca, de acordo com o exigido pelo parágrafo 24. Portanto, quando a liquidação de todo ou qualquer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais for diferido, o justo valor desse componente diferido deve ser determinado ao descontar as quantias a pagar do seu valor presente à data da troca, tendo em conta qualquer prémio ou desconto que provavelmente será incorrido na liquidação.

27. O preço publicado à data da troca de um instrumento de capital próprio cotado proporciona a melhor prova do justo valor do instrumento, pelo que deve ser usado, excepto em raras circunstâncias. Outras provas e métodos de valorização devem ser considerados apenas nas raras circunstâncias em que a adquirente pode demonstrar que o preço publicado à data da troca não é um indicador fiável do justo valor, e que as outras provas e métodos de valorização proporcionam uma mensuração mais fiável do justo valor do instrumento de capital próprio. O preço publicado à data da troca não é um indicador fiável apenas quando tiver sido afectado pela debilidade do mercado. Se o preço publicado à data da troca não for um indicador fiável ou se não existir um preço publicado para instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, o justo valor desses instrumentos poderia, por exemplo, ser estimado por referência ao seu interesse proporcional no justo valor da adquirente ou por referência ao interesse proporcional no justo valor da adquirida obtida, o que for mais evidente. O justo valor à data da troca de activos monetários cedidos aos detentores de capital próprio da adquirida como alternativa aos instrumentos de capital próprio também pode constituir prova do justo valor total cedido pela adquirente em troca do controlo da adquirida. Em todo o caso, todos os aspectos da concentração, incluindo factores significativos que influenciem as negociações, devem ser considerados. Orientação adicional sobre a determinação do justo valor de instrumentos de capital próprio está definida na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.
28. O custo de uma concentração de actividades empresariais inclui passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. Futuras perdas ou outros custos em que se espera incorrer como resultado de uma concentração não são passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida, pelo que não são incluídos no custo da concentração.
29. O custo de uma concentração de actividades empresariais inclui quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração, tais como honorários profissionais pagos a contabilistas, juristas, avaliadores e outros consultores para efectuar a concentração. Os custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições, e outros custos que não possam ser directamente atribuídos à concentração específica a ser contabilizada não são incluídos no custo da concentração: são reconhecidos como um gasto quando incorridos.
30. Os custos de arranjar e emitir passivos financeiros são parte integrante da transacção de emissão de passivos, mesmo quando os passivos são emitidos para efectuar uma concentração de actividades empresariais, em vez de custos directamente atribuíveis à concentração. Portanto, as entidades não devem incluir esses custos no custo de uma concentração de actividades empresariais. De acordo com a IAS 39, esses custos devem ser incluídos na mensuração inicial do passivo.
31. De forma semelhante, os custos de emitir instrumentos de capital próprio são parte integrante da transacção de emissão de passivos, mesmo quando os instrumentos de capital próprio são emitidos para efectuar uma concentração de actividades empresariais, em vez de custos directamente atribuíveis à concentração. Portanto, as entidades não devem incluir esses custos no custo de uma concentração de actividades empresariais. De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*, esses custos reduzem os proventos da emissão de capital próprio.

Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos

32. **Quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporcionar um ajustamento no custo de uma concentração de actividades empresariais dependente de futuros acontecimentos, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for provável e puder ser mensurado com fiabilidade.**
33. Um acordo de concentração de actividades empresariais poderá permitir ajustamentos no custo da concentração que estejam dependentes de um ou mais acontecimentos futuros. O ajustamento poderá, por exemplo, estar dependente da manutenção ou do alcance em futuros períodos de um nível de lucro especificado, ou da manutenção do preço de mercado dos instrumentos emitidos. É normalmente possível estimar a quantia desse ajustamento no momento da contabilização inicial da concentração sem que a fiabilidade da informação seja afectada, apesar de existir alguma incerteza. Se os futuros acontecimentos não ocorrerem ou se a estimativa tiver de ser revista, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser ajustado em conformidade.

## IFRS 3

34. Contudo, quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporciona tal ajustamento, esse ajustamento não é incluído no custo da concentração no momento da contabilização inicial da concentração se não for provável ou não puder ser mensurado com fiabilidade. Se esse ajustamento posteriormente se tornar provável e puder ser mensurado com fiabilidade, a retribuição adicional deve ser tratada como um ajustamento no custo da concentração.
35. Em algumas circunstâncias, poderá ser exigido à adquirente que faça um pagamento posterior à vendedora como compensação por uma redução no valor dos activos cedidos, instrumentos de capital próprio emitidos ou passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. É este o caso, por exemplo, quando a adquirente garante o preço de mercado dos instrumentos de capital próprio ou de dívida emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais e lhe é exigido que emita outros instrumentos de capital próprio ou de dívida para repor o custo originalmente determinado. Nestes casos, nenhum aumento no custo da concentração de actividades empresariais é reconhecido. No caso dos instrumentos de capital próprio, o justo valor do pagamento adicional é compensado por uma redução igual no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é considerado como uma redução no prémio ou um aumento no desconto na emissão inicial.

*Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos*



36. **A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos de alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, os quais devem ser reconhecidos pelo justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença entre o custo da concentração de actividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os parágrafos 51-57.**
37. A adquirente deve reconhecer separadamente os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida à data de aquisição apenas se satisfizerem os seguintes critérios nessa data:
- (a) no caso de um activo diferente de um activo intangível, é provável que qualquer benefício económico futuro associado flua para a adquirente, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;
  - (b) no caso de um passivo diferente de um passivo contingente, é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;
  - (c) no caso de um activo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.
38. A demonstração dos resultados da adquirente deve incorporar os resultados da adquirida após a data de aquisição ao incluir os rendimentos e os gastos da adquirida com base no custo da concentração de actividades empresariais para a adquirente. Por exemplo, o gasto por depreciação incluído após a data de aquisição na demonstração dos resultados da adquirente que se relaciona com os activos depreciáveis da adquirida deve basear-se nos justos valores desses activos depreciáveis à data da aquisição, i.e. o seu custo para a adquirente.

39. A aplicação do método de compra começa à data de aquisição, que é a data em que a adquirente efectivamente obtém controlo da adquirida. Dado que o controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades, não é necessário que uma transacção seja fechada ou concluída por lei para que a adquirente obtenha o controlo. Todos os factos e circunstâncias pertinentes que rodeiam uma concentração de actividades empresariais devem ser considerados ao avaliar o momento em que a adquirente obteve o controlo.
40. Dado que a adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores à data de aquisição, qualquer interesse minoritário na adquirida é expresso na proporção da minoria no justo valor líquido desses itens. Os parágrafos B16 e B17 do Apêndice B proporcionam orientação sobre a determinação dos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais.

#### Activos e passivos identificáveis da adquirida

41. De acordo com o parágrafo 36, a adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existiam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37. Portanto:
- (a) a adquirente deve reconhecer os passivos por terminação ou redução das actividades da adquirida como parte da imputação do custo da concentração apenas quando a adquirida tiver, à data da aquisição, um passivo por reestruturação existente reconhecido de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*;
- e
- (b) a adquirente, quando imputar o custo da concentração, não deve reconhecer passivos por perdas futuras ou outros custos em que se espera incorrer como resultado da concentração de actividades empresariais.
42. Um pagamento que uma entidade esteja contratualmente obrigada a fazer, por exemplo, aos seus empregados ou fornecedores no caso de ser adquirida numa concentração de actividades empresariais é uma obrigação presente da entidade que é vista como um passivo contingente até que se torne provável que a concentração de actividades empresariais seja efectuada. A obrigação contratual é reconhecida como um passivo pela entidade de acordo com a IAS 37 quando a concentração de actividades empresariais se tornar provável e o passivo puder ser mensurado com fiabilidade. Portanto, quando a concentração de actividades empresariais for efectuada, esse passivo da adquirida é reconhecido pela adquirente como parte da imputação do custo da concentração.
43. Contudo, o plano de reestruturação de uma adquirida cuja execução esteja condicionada pela sua aquisição numa concentração de actividades empresariais não é, imediatamente antes da concentração de actividades empresariais, uma obrigação presente da adquirida. Nem é um passivo contingente da adquirida imediatamente antes da concentração porque não é uma obrigação possível resultante de um acontecimento passado cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da adquirida. Portanto, uma adquirente não deve reconhecer um passivo por esses planos de reestruturação como parte da imputação do custo da concentração.
44. Os activos e passivos identificáveis que sejam reconhecidos de acordo com o parágrafo 36 incluem todos os activos e passivos da adquirida que a adquirente compra ou assume, incluindo todos os seus activos financeiros e passivos financeiros. Podem também incluir activos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos nas demonstrações financeiras da adquirida, por exemplo, porque não se qualificavam para reconhecimento antes da aquisição. Por exemplo, um benefício fiscal resultante de perdas fiscais da adquirida que não tenha sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais qualifica-se para reconhecimento como activo identificável de acordo com o parágrafo 36 se for provável que a adquirente terá lucros tributáveis futuros aos quais possa ser aplicado esse benefício fiscal não reconhecido.

## IFRS 3

## Activos intangíveis da adquirida

45. De acordo com o parágrafo 37, a adquirente reconhece separadamente um activo intangível da adquirida à data da aquisição apenas se esse activo satisfizer a definição de activo intangível da IAS 38 *Activos Intangíveis* e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. A IAS 38 proporciona orientação para determinar se o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser mensurado com fiabilidade.
46. Um activo não monetário sem substância física deve ser identificável para corresponder à definição de activo intangível. De acordo com a IAS 38, um activo corresponde aos critérios de identificabilidade da definição de um activo intangível apenas se:
- (a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado;
- ou
- (b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

## Passivos contingentes da adquirida

47. O parágrafo 37 especifica que a adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Se o seu justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade:
- (a) há um efeito resultante da quantia reconhecida como goodwill ou contabilizada de acordo com o parágrafo 56;
- e
- (b) a adquirente deve divulgar a informação acerca do passivo contingente exigida pela IAS 37.
- O parágrafo B16(l) do Apêndice B proporciona orientação sobre a determinação do justo valor de um passivo contingente.
48. **Após o seu reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente de acordo com o parágrafo 36 pelo valor mais elevado entre:**
- (a) a quantia que seria reconhecida de acordo com a IAS 37,
- e
- (b) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18 *Réditos*.
49. O requisito do parágrafo 48 não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*. Contudo, os compromissos de empréstimos excluídos do âmbito da IAS 39 que não sejam compromissos para fornecer empréstimos a taxas de juro abaixo do mercado são contabilizados como passivos contingentes da adquirida se, à data da aquisição, não for provável que o um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação ou se a quantia da obrigação não puder ser mensurada com suficiente fiabilidade. Tal compromisso de empréstimo é, de acordo com o parágrafo 37, reconhecido separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

50. Os passivos contingentes reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais são excluídos do âmbito da IAS 37. Contudo, a adquirente deve divulgar, relativamente a esses passivos contingentes, a informação exigida pela IAS 37 para cada classe de provisão.

#### Goodwill

51. **A adquirente deve, à data da aquisição:**

(a) **reconhecer o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais como um activo;**

e

(b) **inicialmente mensurar esse goodwill pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecido de acordo com o parágrafo 36.**

52. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

53. Até ao ponto em que os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida não satisfaçam os critérios do parágrafo 37 para reconhecimento separado à data da aquisição, há um efeito resultante sobre a quantia reconhecida como goodwill (ou contabilizada de acordo com o parágrafo 56). Isto deve-se ao facto de o goodwill ser mensurado como custo residual da concentração de actividades empresariais após o reconhecimento dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida.

54. **Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada.**

55. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto a imparidade anualmente, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo

56. **Se o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o parágrafo 36 exceder o custo da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve:**

(a) **reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração;**

e

(b) **reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.**

## IFRS 3

57. Um ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 56 deve compreender um ou mais dos seguintes componentes:
- (a) erros na mensuração do justo valor ou do custo da concentração ou dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida. Os possíveis custos futuros resultantes com respeito à adquirida que não tenham sido correctamente reflectidos no justo valor dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida constituem uma potencial causa desses erros.
  - (b) um requisito numa norma de contabilidade para mensurar os activos líquidos identificáveis adquiridos por uma quantia que não seja o justo valor, mas que seja tratada como se fosse justo valor para a finalidade de imputar o custo da concentração. Por exemplo, a orientação no Apêndice B sobre a determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis da adquirida exige que a quantia atribuída a activos e passivos fiscais seja não descontada.
  - (c) uma compra a bom preço.

## Concentração de actividades empresariais alcançada por fases

58. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando ocorrer por fases através de compras sucessivas de acções. Se assim for, cada transacção de troca deve ser tratada separadamente pela adquirente, usando a informação do custo da transacção e do justo valor à data de cada transacção de troca, para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a essa transacção. Isto resulta numa comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com o interesse da adquirente nos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida a cada passo.
59. Quando uma concentração de actividades empresariais envolver mais de uma transacção de troca, os justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida podem ser diferentes à data de cada transacção de troca. Dado que:
- (a) os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida são nocionalmente reexpressos pelos seus justos valores à data de cada transacção de troca para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a cada transacção;
- e
- (b) os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida devem então ser reconhecidos pela adquirente pelos seus justos valores à data de aquisição,

qualquer ajustamento nesses justos valores relativamente a interesses da adquirente anteriormente detidos é uma revalorização e deve ser contabilizado como tal. Contudo, dado que esta revalorização resulta do reconhecimento inicial pela adquirente dos activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, isso não significa que a adquirente tenha optado por aplicar uma política contabilística de revalorização desses itens após o reconhecimento inicial de acordo com, por exemplo, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

60. Antes de se qualificar como concentração de actividades empresariais, uma transacção pode qualificar-se como investimento numa associada e ser contabilizada de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas* usando o método da equivalência patrimonial. Se assim for, os justos valores dos activos líquidos identificáveis da investida à data de cada transacção de troca anterior terá sido previamente determinada ao aplicar o método da equivalência patrimonial ao investimento.

## Contabilização inicial determinada provisoriamente

61. A contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais envolve a identificação e a determinação dos justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e o custo da concentração.

62. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração for efectuada porque os justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida ou o custo da concentração apenas podem ser determinados provisoriamente, a adquirente deve contabilizar a concentração usando esses valores provisórios. A adquirente deve reconhecer quaisquer ajustamentos nesses valores provisórios como resultado da conclusão da contabilização inicial:
- (a) num período até doze meses após a data de aquisição;
  - e
  - (b) desde a data da aquisição. Portanto:
    - (i) a quantia escriturada de um activo, passivo e passivo contingente identificável que seja reconhecida ou ajustada como resultado da conclusão da contabilização inicial deve ser calculada como se o seu justo valor à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data.
    - (ii) o goodwill ou qualquer outro ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 56 deve ser ajustado desde a data da aquisição por uma quantia igual ao ajustamento no justo valor à data de aquisição do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido ou ajustado.
    - (iii) a informação comparativa apresentada para os períodos anteriores à conclusão da contabilização inicial da concentração deve ser apresentada como se a contabilização inicial tivesse sido concluída na data de aquisição. Isto inclui qualquer depreciação, amortização ou outro efeito de lucro ou perda adicional reconhecido como resultado de concluir a contabilização inicial.

#### Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial

63. Excepto de acordo com o delineado nos parágrafos 33, 34 e 65, os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais depois de concluída a contabilização inicial devem ser reconhecidos apenas para corrigir um erro de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. Os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais depois de concluída essa contabilização não devem ser reconhecidos para o efeito de alterações nas estimativas. De acordo com a IAS 8, o efeito de uma alteração nas estimativas deve ser reconhecido no período corrente e nos períodos futuros.
64. A IAS 8 exige que uma entidade contabilize a correcção de um erro retrospectivamente, e apresente demonstrações financeiras como se o erro nunca tivesse ocorrido reexpressando a informação comparativa para o(s) período(s) anterior(es) ao período em que o erro ocorreu. Portanto, a quantia escriturada de um activo, passivo ou passivo contingente identificável da adquirida que seja reconhecida ou ajustada como resultado da correcção de um erro deve ser calculada como se o seu justo valor ou o justo valor ajustado à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data. O goodwill ou qualquer outro ganho reconhecido num período anterior de acordo com o parágrafo 56 deve ser ajustado retrospectivamente por uma quantia igual ao justo valor à data de aquisição (ou ao ajustamento no justo valor à data da aquisição) do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido (ou ajustado).

#### Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização inicial

65. Se o potencial benefício do reporte das perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios do parágrafo 37 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer esse benefício como rendimento de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*. Além disso, uma adquirente deve:
- (a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição;
  - e
  - (b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

## IFRS 3

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso tal como descrito no parágrafo 56, nem deve aumentar a quantia de qualquer ganho anteriormente reconhecido de acordo com o parágrafo 56.

## DIVULGAÇÃO

66. **Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro das concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas:**
- (a) **durante o período.**
  - (b) **após a data do balanço mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.**
67. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 66(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período:
- (a) os nomes e as descrições das entidades ou actividades empresariais concentradas.
  - (b) a data da aquisição.
  - (c) a percentagem de instrumentos de capital próprio com direito a voto adquiridos.
  - (d) o custo da concentração e uma descrição dos componentes desse custo, incluindo quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração. Quando os instrumentos de capital próprio são emitidos ou passíveis de emissão como parte do custo, deve ser divulgado o seguinte:
    - (i) o número de instrumentos de capital próprio emitidos ou passíveis de emissão;
    - e
    - (ii) o justo valor desses instrumentos e a base para determinar esse justo valor. Se não existir um preço publicado para os instrumentos à data da troca, devem ser divulgados os pressupostos significativos usados para determinar o justo valor. Se existir um preço publicado à data da troca mas que não foi usado como base para determinar o custo da concentração, esse facto deve ser divulgado em conjunto com: as razões por que o preço publicado não foi usado; o método e os pressupostos significativos usados para atribuir um valor aos instrumentos de capital próprio; e a quantia agregada da diferença entre o valor atribuído aos instrumentos de capital próprio e o preço publicado dos mesmos.
  - (e) detalhes de quaisquer unidades operacionais que a entidade tenha decidido alienar como resultado da concentração.
  - (f) as quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, e, a menos que a divulgação seja impraticável, as quantias escrituradas de cada uma dessas classes, determinadas de acordo com as IFRSs, imediatamente antes da concentração. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.
  - (g) a quantia de qualquer excesso reconhecida nos resultados de acordo com o parágrafo 56, e a linha de item na demonstração dos resultados na qual o excesso é reconhecido.
  - (h) uma descrição dos factores que contribuíram para um custo que resulta no reconhecimento do goodwill — uma descrição de cada activo intangível que não tenha sido reconhecido separadamente do goodwill e uma explicação sobre a razão pela qual não foi possível mensurar o justo valor do activo intangível com fiabilidade — ou uma descrição da natureza de qualquer excesso reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 56.
  - (i) a quantia dos resultados da adquirida desde a data da aquisição incluída nos resultados da adquirente do período, a não ser que a divulgação seja impraticável. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

68. A informação que o parágrafo 67 exige que seja divulgada deve ser divulgada em conjunto no caso de concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período de relato que sejam individualmente imateriais.
69. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período foi determinada apenas provisoriamente tal como descrito no parágrafo 62, esse facto deve também ser divulgado em conjunto com uma explicação.
70. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 66(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação, a não ser que essa divulgação seja impraticável:
- (a) o rédito da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início desse período.
  - (b) os resultados da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início do período.
- Se a divulgação desta informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.
71. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 66(b), a adquirente deve divulgar a informação exigida pelo parágrafo 67 para cada concentração de actividades empresariais efectuada após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, a não ser que essa divulgação seja impraticável. Se a divulgação de qualquer parte dessa informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.
- 72. Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros de ganhos, perdas, correcções de erros e outros ajustamentos reconhecidos no período corrente que se relacionam com concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas no período corrente ou em períodos anteriores.**
73. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 72, a adquirente deve divulgar a seguinte informação:
- (a) a quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período corrente que:
    - (i) se relacione com os activos identificáveis adquiridos ou os passivos ou passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período corrente ou num período anterior;
    - e
    - (ii) seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade concentrada.
  - (b) se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período imediatamente anterior foi determinada apenas provisoriamente no final desse período, as quantias e explicações relativas aos ajustamentos nos valores provisórios reconhecidos durante o período corrente.
  - (c) a informação sobre correcções de erros que a IAS 8 exige que seja divulgada em relação a qualquer dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida, ou alterações nos valores atribuídos a esses itens, que a adquirente reconhece durante o período corrente de acordo com os parágrafos 63 e 64.
- 74. Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar as alterações na quantia escriturada de goodwill durante o período.**
75. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 74, a entidade deve divulgar uma reconciliação da quantia escriturada de goodwill no início e no final do período, mostrando separadamente:
- (a) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período;

## IFRS 3



(b) o goodwill adicional reconhecido durante o período, com a exceção do goodwill incluído num grupo de alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5;

(c) os ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de activos por impostos diferidos durante o período de acordo com o parágrafo 65;



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

(e) as perdas por imparidade reconhecidas durante o período de acordo com a IAS 36;

(f) as diferenças cambiais líquidas resultantes durante o período de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*;

(g) quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período;

e

(h) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período.

76. A entidade divulga informação acerca da quantia recuperável e da imparidade do goodwill de acordo com a IAS 36, além da informação que o parágrafo 75(e) exige que seja divulgada.

77. Se, em qualquer situação, a informação que esta IFRS exige que seja divulgada não satisfizer os objectivos definidos nos parágrafos 66, 72 e 74, a entidade deve divulgar essa informação adicional conforme necessário para satisfazer esses objectivos.

### DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

78. Com a excepção do indicado no parágrafo 85, esta IFRS deve aplicar-se à contabilização de concentrações de actividades empresariais cuja *data de acordo* seja em ou após 31 de Março de 2004. Esta IFRS também deve aplicar-se à contabilização de:

(a) goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;

ou

(b) qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo de uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004.

#### *Goodwill anteriormente reconhecido*

79. Uma entidade deve aplicar esta IFRS prospectivamente, desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, ao goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004, e ao goodwill resultante de um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional. Portanto, uma entidade deve:

(a) desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, descontinuar a amortização desse goodwill;

- (b) no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, eliminar a quantia escriturada da respectiva amortização acumulada com um decréscimo correspondente no goodwill;

e

- (c) desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, testar a imparidade do goodwill de acordo com a IAS 36 (revista em 2004).

80. Se uma entidade reconheceu anteriormente o goodwill como dedução do capital próprio, ela não deve reconhecer esse goodwill nos resultados quando alienar toda ou parte da actividade empresarial relacionada com esse goodwill ou quando uma unidade geradora de caixa relacionada com o goodwill ficar com imparidade.

*Goodwill negativo anteriormente reconhecido*

81. A quantia escriturada de goodwill negativo, no princípio do primeiro período com início em ou após 31 de Março de 2004, que tenha resultado de ou

- (a) uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004

ou

- (b) um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional

deve ser desreconhecida no início desse período, com correspondente ajustamento no balanço de abertura dos resultados retidos.

*Activos intangíveis anteriormente reconhecidos*

82. A quantia escriturada de um item classificado como activo intangível que ou

- (a) foi adquirido numa concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004

ou

- (b) resulta de um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional

deve ser reclassificada como goodwill no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, se esse activo intangível nessa data não satisfizer o critério de identificabilidade da IAS 38 (revista em 2004).

*Investimentos contabilizados no capital próprio*

83. Relativamente aos investimentos contabilizados através da aplicação do método da equivalência patrimonial e adquiridos em ou após 31 de Março de 2004, uma entidade deve aplicar esta IFRS na contabilização de:

- (a) qualquer goodwill adquirido incluído na quantia escriturada desse investimento. Portanto, a amortização desse goodwill nocional não deve ser incluída na determinação da parte dessa entidade nos resultados da investida.

- (b) qualquer excesso incluído na quantia escriturada do investimento do interesse da entidade no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da investida acima do custo do investimento. Portanto, uma entidade deve incluir esse excesso como rendimento na determinação da parte da entidade nos resultados da investida do período em que o investimento foi adquirido.

**IFRS 3**

84. Relativamente a investimentos contabilizados através da aplicação do método da equivalência patrimonial e adquiridos antes de 31 de Março de 2004:
- (a) uma entidade deve aplicar esta IFRS numa base prospectiva, desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, a qualquer goodwill adquirido incluído na quantia escriturada desse investimento. Portanto, uma entidade deve, a partir dessa data, descontinuar a inclusão da amortização desse goodwill na determinação da parte da entidade nos resultados da investida.
  - (b) uma entidade deve desreconhecer qualquer goodwill negativo incluído na quantia escriturada desse investimento no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, com um ajustamento correspondente no balanço de abertura dos resultados retidos.

*Aplicação retrospectiva limitada*

85. Uma entidade pode aplicar os requisitos desta IFRS ao goodwill existente em ou adquirido após, e a concentrações de actividades empresariais ocorridas a partir de, qualquer data antes das datas de eficácia delineadas nos parágrafos 78-84, desde que:
- (a) as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a IFRS a concentrações de actividades empresariais passadas tenham sido obtidas no momento em que essas concentrações foram inicialmente contabilizadas;
  - e
  - (b) a entidade também aplique a IAS 36 (revista em 2004) e a IAS 38 (revista em 2004) prospectivamente a partir da mesma data, e as valorizações e outras informações necessárias para aplicar essas Normas a partir dessa data tenham sido anteriormente obtidas pela entidade de forma a que não seja necessário determinar estimativas que teriam de ter sido feitas numa data anterior.

**RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO**

86. Esta IFRS substitui a IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* (tal como emitida em 1998).
87. Esta IFRS substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-9 *Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses*;
  - (b) SIC-22 *Concentrações de Actividades Empresariais – Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do Goodwill Inicialmente Relatado*;
  - e
  - (c) SIC-28 *Concentrações de Actividades Empresariais – «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio*.

## APÊNDICE A

## IFRS 3

## Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

<b>data de aquisição</b>	A data em que a adquirente obtém efectivamente o <b>controlo</b> sobre a adquirida.
<b>data de acordo</b>	A data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é conseguido e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de um <i>takeover</i> hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.
<b>Actividade empresarial</b>	<p>Um conjunto integrado de actividades conduzidas e de activos geridos com a finalidade de proporcionar:</p> <p>(a) um retorno aos investidores;</p> <p>ou</p> <p>(b) custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente a segurados ou participantes.</p> <p>Uma actividade empresarial geralmente consiste em <i>inputs</i>, processos aplicados a esses <i>inputs</i> e produções resultantes, que são, ou serão, usadas para gerar réditos. Se existir <b>goodwill</b> num conjunto transferido de actividades e activos, deve presumir-se que o conjunto transferido é uma actividade empresarial.</p>
<b>concentração de actividades empresariais</b>	A junção de entidades ou <b>actividades empresariais</b> separadas numa única <b>entidade que relata</b> .
<b>concentração de actividades empresariais envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum</b>	Uma <b>concentração de actividades empresariais</b> em que todas as entidades ou <b>actividades empresariais</b> concentradas são em última análise <b>controladas</b> pela mesma parte ou partes antes e após a concentração, sendo que o <b>controlo</b> não é transitório.
<b>passivo contingente</b>	<p>Passivo contingente tem o significado que lhe é dado na IAS 37 <i>Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes</i>, i.e.:</p> <p>(a) uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade;</p> <p>ou</p> <p>(b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:</p> <p>(i) não é <b>provável</b> que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação;</p> <p>ou</p> <p>(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.</p>
<b>controlo</b>	O poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou <b>actividade empresarial</b> de forma a obter benefícios das suas actividades.

## IFRS 3

<b>data de troca</b>	Quando uma <b>concentração de actividades empresariais</b> é alcançada através de uma única transacção de troca, a data de troca é a <b>data de aquisição</b> . Quando uma <b>concentração de actividades empresariais</b> envolve mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando é alcançada por fases através de sucessivas compras de acções, a data de troca é a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente.
<b>justo valor</b>	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
<b>goodwill</b>	Benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.
<b>activo intangível</b>	Activo intangível tem o significado que lhe é dado na IAS 38 <i>Activos Intangíveis</i> , i.e. um activo não monetário identificável sem substância física.
<b>empreendimento conjunto</b>	Empreendimento conjunto tem o significado que lhe é dado na IAS 31 <i>Interesses em Empreendimentos Conjuntos</i> , i.e. um acordo contratual pelo qual duas ou mais partes empreendem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto.
<b>interesse minoritário</b>	A parte dos resultados e dos activos líquidos de uma <b>subsidiária</b> atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de <b>subsidiárias</b> , pela empresa-mãe.
<b>entidade mútua</b>	Uma entidade que não seja uma entidade detida pelo investidor, tal como uma companhia de seguros mútuos ou uma entidade cooperativa mútua, que proporciona custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos seus segurados ou participantes.
<b>empresa-mãe</b>	Uma entidade que tem uma ou mais <b>subsidiárias</b> .
<b>provável</b>	Que pode ocorrer.
<b>entidade que relata</b>	Uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma <b>empresa-mãe</b> e todas as suas <b>subsidiárias</b> .
<b>subsidiária</b>	Uma entidade, incluindo uma entidade não constituída, tal como uma parceria, que é <b>controlada</b> por uma outra entidade (designada por <b>empresa-mãe</b> ).

---

## APÊNDICE B

IFRS 3

**Suplemento de aplicação**

*Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.*

**Aquisições inversas**

- B1 Tal como indicado no parágrafo 21, em algumas concentrações de actividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade privada consegue ser «adquirida» por uma entidade pública mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a entidade pública emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade privada seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas actividades.
- B2 Uma entidade deve aplicar a orientação contida nos parágrafos B3-B15 quando contabilizar uma aquisição inversa.
- B3 A contabilização de aquisições inversas determina a imputação do custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição e não se aplica a transacções após a concentração.

*Custo da concentração de actividades empresariais*

- B4 Quando instrumentos de capital próprio são emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais, o parágrafo 24 exige que o custo da concentração inclua o justo valor desses instrumentos de capital próprio à data da troca. O parágrafo 27 faz notar que, na falta de um preço publicado fiável, o justo valor dos instrumentos de capital próprio pode ser estimado por referência ao justo valor da adquirente ou ao justo valor da adquirida, o que for mais evidente.
- B5 Numa aquisição inversa, o custo da concentração de actividades empresariais é considerado como tendo sido incorrido pela subsidiária legal (i.e. a adquirente para finalidades contabilísticas) na forma de instrumentos de capital próprio emitidos pelos proprietários da empresa-mãe legal (i.e. a adquirida para finalidades contabilísticas). Se o preço publicado dos instrumentos de capital próprio da subsidiária legal for usado para determinar o custo da concentração, deve ser feito um cálculo para determinar o número de instrumentos de capital próprio que a subsidiária legal teria de ter emitido para proporcionar a mesma percentagem de interesse de propriedade da entidade concentrada aos proprietários da empresa-mãe legal que aquela que têm na entidade concentrada como resultado da aquisição inversa. O justo valor do número de instrumentos de capital próprio assim calculado deve ser usado como o custo da concentração.
- B6 Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio da subsidiária legal não for de outra forma claramente evidente, o justo valor total de todos os instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal emitidos antes da concentração de actividades empresariais deve ser usado como base para determinar o custo da concentração.

*Preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas*

- B7 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser emitidas sob o nome da empresa-mãe legal, mas descritas nas notas como continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (i.e. a adquirente para finalidades contabilísticas). Dado que essas demonstrações financeiras consolidadas representam uma continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal:
- (a) os activos e passivos da subsidiária legal devem ser reconhecidos e mensurados nessas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração.

## IFRS 3

- (b) os resultados retidos e outros saldos de capital próprio reconhecidos nessas demonstrações financeiras consolidadas devem ser os resultados retidos e outros saldos de capital próprio da subsidiária legal imediatamente antes da concentração de actividades empresariais.
  - (c) a quantia reconhecida como instrumentos de capital próprio emitidos nessas demonstrações financeiras consolidadas deve ser determinada ao adicionar, ao capital próprio emitido da subsidiária legal imediatamente antes da concentração de actividades empresariais, o custo da concentração determinado tal como descrito nos parágrafos B4-B6. Contudo, a estrutura de capital próprio que aparece nessas demonstrações financeiras consolidadas (i.e. o número e o tipo de instrumentos de capital próprio emitidos) deve reflectir a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal, incluindo os instrumentos de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração.
  - (d) a informação comparativa apresentada nessas demonstrações financeiras consolidadas deve ser a da subsidiária legal.
- B8 A contabilização da aquisição inversa aplica-se apenas nas demonstrações financeiras consolidadas. Portanto, nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe legal, se as houver, o investimento na subsidiária legal é contabilizado de acordo com os requisitos da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* relativos à contabilização de investimentos nas demonstrações financeiras separadas de um investidor.
- B9 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa devem reflectir os justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes da empresa-mãe legal (i.e. a adquirida para finalidades contabilísticas). Portanto, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser imputado ao mensurar os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da empresa-mãe legal que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores à data de aquisição. Qualquer excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido desses itens deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 51-55. Qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido desses itens acima do custo da concentração deve ser contabilizado de acordo com o parágrafo 56.

*Interesses minoritários*

- B10 Em algumas aquisições inversas, alguns dos proprietários da subsidiária legal não trocam os seus instrumentos de capital próprio por instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal. Embora a entidade na qual esses proprietários detêm instrumentos de capital próprio (a subsidiária legal) tenha adquirido outra entidade (a empresa-mãe legal), esses proprietários devem ser tratados como um interesse minoritário nas demonstrações financeiras consolidadas preparadas após a aquisição inversa. Isto deve-se ao facto de os proprietários da subsidiária legal que não trocam os seus instrumentos de capital próprio por instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal terem um interesse apenas nos resultados e activos líquidos da subsidiária legal, e não nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada. Inversamente, todos os proprietários da empresa-mãe legal, não obstante o facto de a empresa-mãe legal ser considerada a adquirida, têm um interesse nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada.
- B11 Dado que os activos e passivos da subsidiária legal são reconhecidos e mensurados nas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração, o interesse minoritário deve reflectir o interesse proporcional dos accionistas minoritários nas quantias escrituradas anteriores à concentração relativas aos activos líquidos da subsidiária legal.

*Resultados por acção*

- B12 Tal como indicado no parágrafo B7(c), a estrutura de capital próprio que aparece nas demonstrações financeiras preparadas na sequência de uma aquisição inversa reflecte a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal, incluindo os instrumentos de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração de actividades empresariais.

- B13 Para a finalidade de calcular o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador) durante o período em que a aquisição inversa ocorre:
- (a) o número de acções ordinárias em circulação desde o início desse período até à data de aquisição deve ser considerado o número de acções ordinárias emitidas pela empresa-mãe legal para os proprietários da subsidiária legal;
  - e
  - (b) o número de acções ordinárias em circulação desde a data de aquisição até ao final desse período será o número real de acções ordinárias da empresa-mãe legal em circulação durante esse período.
- B14 Os resultados por acção básicos divulgados para cada período comparativo antes da data de aquisição apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser calculados dividindo os resultados da subsidiária legal atribuíveis aos accionistas ordinários em cada um desses períodos pelo número de acções ordinárias emitidas pela empresa-mãe legal para os proprietários da subsidiária legal na aquisição inversa.
- B15 Os cálculos delineados nos parágrafos B13 e B14 assumem que não houve alterações no número de acções ordinárias emitidas da subsidiária legal durante os períodos comparativos e durante o período desde o início da aquisição inversa até à data de aquisição. O cálculo dos resultados por acção deve ser apropriadamente ajustado para ter em conta o efeito de uma alteração no número de acções ordinárias emitidas da subsidiária legal durante esses períodos.

#### **Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais**

- B16 Esta IFRS exige que uma adquirente reconheça os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento relevantes pelos seus justos valores à data da aquisição. Para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais, a adquirente deve tratar as seguintes medidas como justos valores:
- (a) relativamente a instrumentos financeiros negociados num mercado activo, a adquirente deve usar os valores de mercado correntes.
  - (b) relativamente a instrumentos financeiros não negociados num mercado activo, a adquirente deve usar valores estimados que tomem em consideração características como os rácios preço-resultados, os rendimentos de dividendos e as taxas de crescimento esperadas de instrumentos comparáveis de entidades com características semelhantes.
  - (c) relativamente a contas a receber, contratos com benefícios e outros activos identificáveis, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a receber, determinados às taxas de juro correntes apropriadas, menos os abatimentos por incobrabilidade e custos de cobrança, se necessário. Contudo, o desconto não é exigido para contas a receber de curto prazo, contratos com benefícios e outros activos identificáveis quando a diferença entre as quantias nominal e descontada não é material.
  - (d) relativamente a inventários de:
    - (i) bens acabados e mercadorias, a adquirente deve usar os preços de venda menos a soma de (1) os custos de alienação e (2) uma razoável dedução ao lucro pelo esforço de venda da adquirente com base no lucro de bens acabados e mercadorias semelhantes;
    - (ii) trabalho em curso, a adquirente deve usar os preços de venda de bens acabados menos a soma de (1) os custos de conclusão, (2) os custos de alienação e (3) uma razoável dedução ao lucro pelo esforço de conclusão e venda com base no lucro de bens acabados semelhantes;
    - e
    - (iii) matérias-primas, a adquirente deve usar os custos correntes de substituição.

## IFRS 3

- (e) relativamente a terrenos e edifícios, a adquirente deve usar os preços de mercado.
- (f) relativamente a activos fixos tangíveis, a adquirente deve usar os preços de mercado, normalmente determinados por avaliação. Se não houver provas do justo valor com base no mercado devido à natureza especializada do item de activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma adquirente pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.
- (g) relativamente a activos intangíveis, a adquirente deve determinar o justo valor:
  - (i) por referência a um mercado activo, tal como definido na IAS 38 *Activos Intangíveis*;
  - ou
  - (ii) se não existir qualquer mercado activo, numa base que reflecta as quantias que a adquirente teria pago pelos activos em transacções entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, com base na melhor informação disponível (ver a IAS 38 para orientação adicional sobre a determinação dos justos valores de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais).
- (h) relativamente a activos ou passivos líquidos de benefícios de empregados para planos de benefícios definidos, a adquirente deve usar o valor presente da obrigação de benefício definida menos o justo valor de qualquer activo dos planos. Contudo, um activo é reconhecido apenas até ao ponto em que seja provável que esteja disponível para a adquirente na forma de reembolsos do plano ou de uma redução em contribuições futuras.
- (i) relativamente a activos e passivos fiscais, a adquirente deve usar a quantia do benefício fiscal resultante de perdas fiscais ou dos impostos a pagar sobre os resultados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*, avaliada da perspectiva da entidade concentrada. O activo ou passivo fiscal é determinado depois de calculado o efeito fiscal de reexpressar os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis pelos seus justos valores, não sendo descontado.
- (j) relativamente a contas e livranças a pagar, dívidas de longo prazo, passivos, acréscimos e outras reivindicações a pagar, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a desembolsar na liquidação dos passivos determinados às taxas de juro correntes apropriadas. Contudo, o desconto não é exigido para passivos de curto prazo quando a diferença entre as quantias nominal e descontada não é material.
- (k) relativamente a contratos onerosos e outros passivos identificáveis da adquirida, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a desembolsar ao liquidar as obrigações determinadas às taxas de juro correntes apropriadas.
- (l) relativamente a passivos contingentes da adquirida, a adquirente deve usar as quantias que um terceiro iria cobrar para assumir esses passivos contingentes. Uma tal quantia deve reflectir todas as expectativas acerca de possíveis fluxos de caixa e não o fluxo de caixa mais provável ou o fluxo de caixa máximo ou mínimo esperado.

B17 Algumas das orientações acima indicadas exigem a estimativa de justos valores usando técnicas de valor presente. Se a orientação relativa a um determinado item não referir o uso de técnicas de valor presente, essas técnicas podem ser usadas para estimar o justo valor desse item.

---

## APÊNDICE C

## IFRS 3

## Emendas a outras IFRSs

As emendas contidas neste apêndice devem ser aplicadas à contabilização de concentrações de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004, e à contabilização de qualquer goodwill e activos intangíveis adquiridos nessas concentrações de actividades empresariais. Em todos os outros aspectos, estas emendas devem ser aplicadas a períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Contudo, se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia delineadas nos parágrafos 78-84, ela deve também aplicar estas emendas prospectivamente a partir da mesma data.

- C1 Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em 31 de Março de 2004, as referências à versão corrente da IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* são emendadas para IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*.
- C2 Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, o parágrafo B1 passa a ter a seguinte redacção:
- B1 Um adoptante pela primeira vez pode optar por não aplicar a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para cumprir a IFRS 3, ele deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores e deve também aplicar a IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004) e a IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) a partir da mesma data. Por exemplo, se um adoptante pela primeira vez optar por reexpressar uma concentração de actividades empresariais que tenha ocorrido em 30 de Junho de 2002, ele deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido entre 30 de Junho de 2002 e a data da transição para as IFRSs, e deve também aplicar a IAS 36 (tal como revista em 2004) e a IAS 38 (tal como revista em 2004) a partir de 30 de Junho de 2002.
- C3 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]
- C4 A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma.

**Introdução**

No parágrafo 1, a primeira alínea (c) passa a ter a seguinte redacção:

- (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado aos activos identificáveis adquiridos e aos passivos assumidos por referência aos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais.

Os parágrafos 6 e 9 passam a ter a seguinte redacção:

6. A IAS 12 original não se referia explicitamente aos ajustamentos no justo valor feitos numa concentração de actividades empresariais. Esses ajustamentos dão origem a diferenças temporárias e a IAS 12 (revista) exige que uma entidade reconheça o passivo por impostos diferidos resultante ou (sujeito ao critérios de probabilidade para reconhecimento) o activo por impostos diferidos com um efeito correspondente na determinação da quantia de goodwill ou de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

**IFRS 3**

9. A IAS 12 original não afirmava explicitamente se os activos e passivos por impostos diferidos podiam ser descontados. A IAS 12 (revista) proíbe o desconto de activos e passivos por impostos diferidos. O parágrafo B16(i) da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* proíbe o desconto de activos por impostos diferidos adquiridos e de passivos por impostos diferidos assumidos numa concentração de actividades empresariais.

**Norma**

No Objectivo, o terceiro parágrafo passa a ter a seguinte redacção:

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais das transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim, relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de goodwill resultante dessa concentração de actividades empresariais ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

Os parágrafos 15, 18, 19 e 21 passam a ter a seguinte redacção:

15. ***Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:***

(a) ***o reconhecimento inicial do goodwill;***

***ou***

...

18. Diferenças temporárias também resultam quando:

(a) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);

(b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);

(c) o goodwill resulta numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 21 e 32);

...

19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66).

21. O goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. Muitas autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do goodwill como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, nessas jurisdições, o custo do goodwill é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Nessas jurisdições, o goodwill tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de goodwill e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o goodwill é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de goodwill.

São adicionados os parágrafos 21A e 21B:

- 21A. As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do goodwill também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do goodwill, não sendo portanto reconhecidas segundo o parágrafo 15(a). Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100, mas uma base fiscal de zero, o parágrafo 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo por impostos diferidos resultante. Se a entidade reconhecer posteriormente uma perda por imparidade de 20 para esse goodwill, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 para 80, com o decréscimo resultante no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido. Esse decréscimo no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido também é visto como estando relacionado com o reconhecimento inicial do goodwill, estando por isso proibido de ser reconhecido segundo o parágrafo 15(a).
- 21B. Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o goodwill são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do goodwill. Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100 que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20 % com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 no reconhecimento inicial e 80 no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100, uma diferença temporária tributável de 20 resulta no final do ano. Dado que essa diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do goodwill, é reconhecido o passivo por impostos diferidos resultante.

Os parágrafos 22(a), 24 e 26(c) passam a ter a seguinte redacção:

22. ...

- (a) numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (ver parágrafo 19);

...

24. **Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:**

- (a) **não seja uma concentração de actividades empresariais;**

e

- (b) **no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).**

...

## IFRS 3

26. ...

- (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Quando um passivo assumido for reconhecido à data da aquisição, mas os custos relacionados não forem deduzidos ao determinar os lucros tributáveis até um período posterior, resulta uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também resulta quando o justo valor de um activo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66);

e

...

O parágrafo 32 e o título que o precede são eliminados.

Os parágrafos 58(b) e 66-68 e o exemplo a seguir ao parágrafo 68 passam a ter a seguinte redacção e o parágrafo 68C é adicionado:

58. ...

**(b) uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 66 a 68).**

66. Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

67. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente pode considerar a probabilidade de recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício das suas perdas fiscais não usadas face ao futuro lucro tributável da adquirida. Nesses casos, a adquirente reconhece um activo por impostos diferidos, mas não o inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais, e portanto não o tem em consideração ao determinar o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

68. Se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da IFRS 3 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

- (a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição;

e

- (b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

**Exemplo**

Uma entidade adquiriu uma subsidiária que tinha diferenças temporárias dedutíveis de 300. A taxa fiscal na altura da aquisição era de 30 %. O activo por impostos diferidos resultante de 90 não foi reconhecido como um activo identificável ao determinar o goodwill de 500 que resultou da concentração de actividades empresariais. Dois anos após a concentração, a entidade avaliou que o futuro lucro tributável seria suficiente para recuperar o benefício de todas as diferenças temporárias dedutíveis.

*A entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 90 e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 90. A entidade também reduz a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhece um gasto por essa quantia nos resultados. Consequentemente, o custo do goodwill é reduzido para 410, sendo esta a quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos de 90 tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da aquisição.*

*Se a taxa fiscal tivesse subido para 40 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 120 (300 a 40 %) e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 120. Se a taxa fiscal tivesse baixado para 20 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 60 (300 a 20 %) e um rendimento por impostos diferidos de 60. Em ambos os casos, a entidade teria também reduzido a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhecido um gasto por essa quantia nos resultados.*

68C. Tal como foi indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode diferir do respectivo gasto cumulativo com remunerações. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, directamente no capital próprio, ou (b) uma concentração de actividades empresariais. Se a quantia da dedução fiscal (ou a dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto cumulativo com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações mas também a um item de capital próprio. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

C5 A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

Na página de título, o segundo parágrafo após o título da IAS 14 passa a ter a seguinte redacção:

Os parágrafos 129 e 130 da IAS 36 *Imparidade de Activos* definem requisitos de divulgação para o relato de perdas por imparidade por segmento.

**Norma**

Os parágrafos 19 e 21 passam a ter a seguinte redacção:

19. Exemplos de activos de segmento incluem activos correntes que são usados nas actividades operacionais do segmento, activos fixos tangíveis, activos que são o objecto de locações financeiras (IAS 17 *Locações*), e activos intangíveis. Se um determinado item de depreciação ou amortização for incluído num gasto do segmento, o activo relacionado também é incluído nos activos do segmento. Os activos do segmento não incluem activos usados para finalidades gerais da entidade ou da sede. Os activos do segmento incluem activos operacionais partilhados por dois ou mais segmentos se existir uma base razoável para imputação. Os activos do segmento incluem goodwill que seja directamente atribuível a um segmento ou que possa ser imputado a um segmento numa base razoável, e o gasto do segmento inclui qualquer perda por imparidade reconhecida relativa a goodwill.

21. As mensurações de activos e passivos do segmento incluem ajustamentos nas anteriores quantias escrituradas dos activos do segmento e passivos do segmento identificáveis de uma entidade adquirida numa concentração de actividades empresariais, mesmo que esses ajustamentos sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas e não sejam reconhecidos nem nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe nem nas da subsidiária. Da mesma forma, se um activo fixo tangível tiver sido revalorizado após uma aquisição em conformidade com o modelo de revalorização da IAS 16, então as mensurações dos activos do segmento reflectem essas revalorizações.

**IFRS 3**

- C6 Na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003), o parágrafo 64 é eliminado.
- C7 A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é emendada da seguinte forma.

**Norma**

O parágrafo 108 passa a ter a seguinte redacção:

108. Numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece activos e passivos resultantes de benefícios pós-emprego pelo valor presente da obrigação menos o justo valor de quaisquer activos de plano (ver IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*). O valor presente da obrigação inclui todos os seguintes, mesmo que a adquirida não os tenha reconhecido à data de aquisição:

- (a) ganhos e perdas actuariais resultantes antes da data de aquisição (quer tenham caído ou não dentro do 'corridor' de 10 %);
- (b) custo de serviço passado resultante de alterações nos benefícios, ou da introdução de um plano, antes da data de aquisição;

e

...

- C8 Na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, o parágrafo 30 passa a ter a seguinte redacção:

30. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária estão incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na IFRS 3. Os rendimentos e gastos ...

- C9 A IAS 28 *Investimentos em Associadas* passa a ter a seguinte redacção:

A definição de controlo conjunto no parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

***Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).***

No parágrafo 15, a referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* é eliminada. Depois desta alteração e das alterações feitas pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, o parágrafo 15 passa a ter a seguinte redacção:

15. Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

Os parágrafos 23 e 33 passam a ter a seguinte redacção:

23. Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*. Portanto:

- (a) o goodwill relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse goodwill não é permitida e não é portanto incluída na determinação da parte do investidor nos resultados da associada.

- (b) qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.

Os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são também feitos para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são feitos relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, tais como para o goodwill ou activos fixos tangíveis.

33. Dado que o goodwill incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, ele não é testado quanto a imparidade separadamente aplicando os requisitos do teste de imparidade do goodwill contidos na IAS 36 *Imparidade de Activos*. Em vez disso, a totalidade da quantia escriturada do investimento é testada quanto a imparidade segundo a IAS 36, comparando a sua quantia recuperável (o valor de uso mais elevado e o justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada, sempre que a aplicação dos requisitos da IAS 39 indicar que o investimento pode estar com imparidade. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

- (a) a sua parte do presente valor dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os proventos da alienação final do investimento;

ou

- (b) o presente valor dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

Segundo pressupostos apropriados, ambos os métodos dão o mesmo resultado.

C10 A IAS 31 *Investimentos em Empreendimentos Conjuntos* passa a ter a seguinte redacção:

A definição de controlo conjunto no parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

***Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).***

O parágrafo 11 passa a ter a seguinte redacção:

11. O acordo contratual estabelece o controlo conjunto sobre o empreendimento conjunto. Tal requisito assegura que nenhum empreendedor esteja por si só em posição de controlar a actividade unilateralmente.

No parágrafo 43, a referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* é eliminada. Depois desta alteração e das alterações feitas pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, o parágrafo 43 passa a ter a seguinte redacção:

43. Quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

## IFRS 3

C11 Na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (tal como revista em 2003), a alínea (c) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (d). A alínea (d) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (c) e passa a ter a seguinte redacção:

- (c) *contratos para retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.*

Após esta alteração e as alterações feitas pela IFRS 4 *Contratos de Seguros*, os parágrafos 4(c)-(e) passam a ter a seguinte redacção:

- (c) *contratos relativos a retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.*
- (d) *contratos de seguros tal como definido na IFRS 4 Contratos de Seguros Contudo, esta Norma aplica-se a derivados que estejam embutidos em contratos de seguros se a IAS 39 exigir que a entidade os contabilize separadamente.*
- (e) *instrumentos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está isento de aplicar a estas características os parágrafos 15-32 e AG25-AG35 desta Norma no que diz respeito à distinção entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio. Contudo, estes instrumentos estão sujeitos a todos os outros requisitos desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se aos derivados que estejam embutidos nestes instrumentos (ver IAS 39).*

O parágrafo 4(f), inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, mantém-se inalterado.

C12 Na IAS 33 *Resultados por Acção*, os parágrafos 22 e 64 passam a ter a seguinte redacção:

22. *As acções ordinárias emitidas como parte do custo de uma concentração de actividades empresariais são incluídas no número médio ponderado de acções a partir da data de aquisição. Isto deve-se ao facto de a adquirente incorporar na sua declaração de resultados os resultados da adquirida a partir dessa data.*
64. *Se..., deve ser divulgado o facto de os cálculos por acção reflectirem tais alterações no número de acções. Além disso, os resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos dos erros e ajustamentos resultantes de alterações nas políticas contabilísticas contabilizados retrospectivamente.*

C13 Na IAS 34 *Demonstrações Financeiras Intercalares*, os parágrafos 16(i) e 18 passam a ter a seguinte redacção:

16. ...

- (i) *o efeito das alterações na composição da entidade durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, aquisição ou alienação de subsidiárias e investimentos de longo prazo, reestruturações, e unidades operacionais em descontinuação. No caso das concentrações de actividades empresariais, a entidade deve divulgar a informação exigida pelos parágrafos 66-73 da IFRS 3 Concentração de Actividades Empresariais;*

e

...

18. *Outras Normas especificam divulgações que deveriam ser feitas nas demonstrações financeiras. Nesse contexto, as demonstrações financeiras significam conjuntos completos de demonstrações financeiras do tipo normalmente incluído num relatório financeiro anual e por vezes incluídas noutros relatórios. Excepto quando exigido pelo parágrafo 16(i), as divulgações exigidas por essas outras Normas não são exigidas se os relatórios financeiros intercalares de uma entidade incluírem apenas demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas em vez de um conjunto completo de demonstrações financeiras.*

C14 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 5 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

5. Quando outra Norma trata de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez da presente Norma. Por exemplo, a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* trata do tratamento por parte de uma adquirente de passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais. De forma semelhante, certos tipos de provisões também são tratadas nas Normas relativas a:

...

C15 Na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003), os parágrafos 2(f) e (h) são eliminados pela IFRS 4 *Contratos de Seguros*. A alínea (g) do parágrafo 2 é alterada para (f) e passa a ter a redacção adiante. O parágrafo 2(g) é adicionado com a redacção adiante. Após estas alterações e as alterações feitas pela IFRS 4, os parágrafos 2(d)-(g) passam a ter a seguinte redacção:

- (d) *instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio da IAS 32 (incluindo opções e warrants). Contudo, o detentor de tais instrumentos de capital próprio deve aplicar esta Norma a esses instrumentos, a não ser que satisfaçam a excepção indicada na alínea (a) atrás.*
- (e) *direitos e obrigações segundo um contrato de seguros conforme definido na IFRS 4 Contratos de Seguros ou segundo um contrato que esteja dentro do âmbito da IFRS 4 porque contém uma característica de participação discricionária. Contudo, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido nesse contrato se o derivado não for em si mesmo um contrato dentro do âmbito da IFRS 4 (ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG23-AG33). Além disso, se um contrato de seguros for um contrato de garantia financeira celebrado, ou retido, na transferência para outra parte de activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente deve aplicar esta Norma ao contrato (ver parágrafo 3 e Apêndice A parágrafo AG4A).*
- (f) *contratos para retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.*
- (g) *contratos entre uma adquirente e um vendedor numa concentração de actividades empresariais para comprar ou vender uma adquirida numa data futura.*

As alíneas (i) e (j) do parágrafo 2 são alteradas para (h) e (i) do parágrafo 2. O parágrafo 2(i) foi inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

C16 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C17 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C18 A SIC-32 *Activos Intangíveis — Custos com Web Sites* é emendada da seguinte forma.

Os parágrafos 8-10 passam a ter a seguinte redacção:

8. Um Web site resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos na IAS 38 parágrafo 21 para reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade satisfizer os requisitos da IAS 38 parágrafo 57. Em particular, uma entidade poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu Web site irá gerar prováveis benefícios económicos futuros de acordo com o parágrafo 57(d) da IAS 38 quando, por exemplo, o Web site tem capacidade para gerar réditos, incluindo réditos directos decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma entidade não pode demonstrar de que forma um Web site, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios económicos futuros, pelo que todos os dispêndios com o desenvolvimento de tal Web site deverão ser reconhecidos como um gasto no momento em que forem incorridos.

## IFRS 3

9. Qualquer dispêndio interno com o desenvolvimento e funcionamento do Web site de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com a IAS 38. A natureza de cada actividade que tenha gerado dispêndio (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do Web site) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do Web site devem ser avaliadas para determinar o tratamento contabilístico apropriado (o Apêndice desta Interpretação proporciona orientação adicional). Por exemplo:
- (a) a fase do Planeamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos parágrafos 54-56 da IAS 38. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido.
  - (b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase do Desenho Gráfico e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos parágrafos 57-64 da IAS 38. O dispêndio incorrido nestas fases deve ser incluído no custo de um Web site reconhecido como activo intangível, em conformidade com o parágrafo 8 desta Interpretação, quando o dispêndio puder ser directamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do Web site para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela gerência. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não publicitem e promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um Web site, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no Web site, deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o parágrafo 71 da IAS 38, o dispêndio com um item intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como um gasto em demonstrações financeiras anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de um copyright estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num Web site).
  - (c) o dispêndio incorrido na fase de Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para publicitar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como um gasto quando incorrido em conformidade com o parágrafo 69(c) da IAS 38. Por exemplo, ao contabilizar o dispêndio com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o dispêndio deve ser reconhecido como um gasto à medida que os serviços profissionais vão sendo recebidos durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no Web site.
  - (d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um Web site estiver concluído. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no parágrafo 18 da IAS 38.
10. Um Web site que seja reconhecido como activo intangível nos termos do parágrafo 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando os requisitos estipulados nos parágrafos 72-87 da IAS 38. A melhor estimativa da vida útil de um Web site deve ser curta.

O parágrafo da Data de Eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 25 de Março de 2002. Os efeitos de adopção desta Interpretação devem ser contabilizados com base nos requisitos de transição enunciados na versão da IAS 38 emitida em 1998. Por conseguinte, quando um Web site não cumprir os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo, o item deve ser desreconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas não estava previamente reconhecido como activo, o activo intangível não deve ser reconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo e inicialmente mensurado pelo seu custo, considera-se que a quantia inicialmente reconhecida foi devidamente determinada.