

REGULAMENTO (CE) N.º 1136/2009 DA COMISSÃO

de 25 de Novembro de 2009

que altera o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, que adopta certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito à Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 1

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia,

Tendo em conta o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade ⁽¹⁾ e, nomeadamente, o n.º 1 do seu artigo 3.º,

Considerando o seguinte:

- (1) Através do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão ⁽²⁾, foram adoptadas certas normas internacionais e interpretações vigentes em 15 de Outubro de 2008.
- (2) Em 27 de Novembro 2008, o *International Accounting Standards Board* — IASB (Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade) publicou a Norma Internacional de Relato Financeiro 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, a seguir denominada «IFRS 1 reestruturada». A IFRS 1 reestruturada substitui a actual IFRS 1 a fim de facilitar a sua utilização e alteração no futuro. A IFRS 1 reestruturada também suprime da norma certas orientações de transição ultrapassadas e altera ligeiramente a anterior redacção. Os requisitos actuais não são alterados.
- (3) A consulta do *Technical Expert Group* — TEG (Grupo de Peritos Técnicos) do *European Financial Reporting Advisory Group* — EFRAG (Grupo Consultivo em Matéria de Informação Financeira) confirmou que a IFRS 1 reestruturada satisfaz os critérios técnicos de adopção estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002. Em conformidade com a Decisão 2006/505/CE da Comissão, de 14 de Julho de 2006, que institui um grupo consultivo para as normas de

contabilidade com a missão de dar parecer à Comissão sobre a objectividade e imparcialidade dos pareceres do EFRAG ⁽³⁾, este grupo consultivo analisou o parecer formulado pelo EFRAG que propunha a adopção, tendo comunicado à Comissão que o considerava objectivo e equilibrado.

- (4) Por conseguinte, o Regulamento (CE) n.º 1126/2008 deve ser alterado em conformidade.
- (5) As medidas previstas no presente regulamento estão em conformidade com o parecer do Comité de Regulamentação Contabilística,

ADOPTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

No anexo do Regulamento (CE) n.º 1126/2008, a Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é substituída pela IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* (reestruturada em 2008), tal como previsto no anexo do presente regulamento.

Artigo 2.º

As empresas aplicarão a IFRS 1, tal como enunciada no anexo do presente regulamento, o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece após 31 de Dezembro de 2009.

Artigo 3.º

O presente regulamento entra em vigor no terceiro dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

O presente regulamento é obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Feito em Bruxelas, em 25 de Novembro de 2009.

Pela Comissão

Charlie McCREEVY

Membro da Comissão

⁽¹⁾ JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 320 de 29.11.2008, p. 1.

⁽³⁾ JO L 199 de 21.7.2006, p. 33.

ANEXO

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

IFRS 1	<i>Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro</i>
--------	---

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 1***Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*****OBJECTIVO**

- 1 O objectivo desta IFRS é assegurar que as *primeiras demonstrações financeiras* de uma entidade *de acordo com as IFRS*, e os seus relatórios financeiros intercalares correspondentes a uma parte do período abrangido por essas demonstrações financeiras, contenham informação de elevada qualidade que:
 - (a) seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
 - (b) proporcione um ponto de partida adequado para a contabilização de acordo com as *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)*; e
 - (c) possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios.

ÂMBITO

- 2 Uma entidade deve aplicar esta IFRS:
 - (a) nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS; e
 - (b) em cada relatório financeiro intercalar, caso exista, que venha a apresentar de acordo com a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* para uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.
- 3 As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta as IFRS, expressando, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras, que as mesmas se conformam com as IFRS. As demonstrações financeiras de acordo com as IFRS são as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão de acordo com as IFRS, se, por exemplo, a entidade:
 - (a) apresentou as suas mais recentes demonstrações financeiras anteriores:
 - (i) de acordo com disposições nacionais que não sejam consistentes com as IFRS em todos os aspectos;
 - (ii) em conformidade com as IFRS em todos os aspectos, com excepção de que as demonstrações financeiras não continham uma declaração explícita e sem reservas da sua conformidade com as IFRS;
 - (iii) contendo uma declaração explícita de conformidade com algumas, mas não todas, as IFRS;
 - (iv) de acordo com disposições nacionais inconsistentes com as IFRS, empregando algumas IFRS individuais para contabilizar itens para os quais não existiam disposições nacionais; ou
 - (v) de acordo com disposições nacionais, com uma reconciliação de algumas quantias com as quantias determinadas de acordo com as IFRS;
 - (b) preparou demonstrações financeiras de acordo com as IFRS apenas para uso interno, sem as disponibilizar aos proprietários da entidade ou a quaisquer outros utentes externos;
 - (c) preparou um pacote de relatos segundo as IFRS para fins de consolidação sem preparar um conjunto completo de demonstrações financeiras como definido na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (conforme revista em 2007); ou
 - (d) não apresentou demonstrações financeiras nos períodos anteriores.
- 4 Esta IFRS aplica-se quando uma entidade adopta as IFRS pela primeira vez. Não se aplica quando, por exemplo, uma entidade:
 - (a) deixa de apresentar demonstrações financeiras de acordo com os requisitos nacionais, tendo-as apresentado anteriormente bem como um outro conjunto de demonstrações financeiras que continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS;
 - (b) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior de acordo com os requisitos nacionais e essas demonstrações financeiras continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS; ou
 - (c) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior que continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS, ainda que os auditores tenham exposto reservas no seu relatório de auditoria sobre essas demonstrações financeiras.

- 5 Esta IFRS não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas feitas por uma entidade que já aplique as IFRS. Essas alterações são tratadas como:
- (a) requisitos relativos a alterações nas políticas contabilísticas da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*; e
 - (b) requisitos de transição específicos de outras IFRS.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS

- 6 Uma entidade deve preparar e apresentar uma *demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS na data de transição para as IFRS*. Este é o ponto de partida para a contabilização de acordo com as IFRS.

Políticas contabilísticas

- 7 **Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS. Essas políticas contabilísticas devem estar em conformidade com cada IFRS em vigor no fim do primeiro período de relato de acordo com as IFRS, com excepção do especificado nos parágrafos 13–19 e Apêndices B–E.**
- 8 Uma entidade não deve aplicar diferentes versões das IFRS que tenham estado em vigor em datas anteriores. Uma entidade pode aplicar uma nova IFRS que ainda não seja obrigatória caso essa IFRS permita a sua aplicação mais cedo.

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das IFRS

Contexto

O fim do primeiro período de relato de acordo com as IFRS da entidade A é 31 de Dezembro de 20X5. A entidade A decide apresentar informação comparativa nessas demonstrações financeiras relativa apenas a um ano (ver parágrafo 21). Por conseguinte, a sua data de transição para as IFRS é o início da actividade em 1 de Janeiro de 20X4 (ou, de forma equivalente, o fecho da actividade em 31 de Dezembro de 20X3). A entidade A apresentou anualmente as demonstrações financeiras de acordo com os seus PCGA anteriores, em 31 de Dezembro de cada ano até 31 de Dezembro de 20X4, inclusive.

Aplicação dos requisitos

Exige-se que a entidade A aplique as IFRS em vigor para os períodos findos a 31 de Dezembro de 20X5, ao:

- (a) preparar e apresentar a sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS a 1 de Janeiro de 20X4; e
 - (b) preparar e apresentar na sua demonstração da posição financeira de 31 de Dezembro de 20X5 (incluindo quantias comparativas relativas a 20X4), demonstração do rendimento integral, demonstração de alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo a 31 de Dezembro de 20X5 (incluindo quantias comparativas relativas a 20X4) e divulgações (incluindo informação comparativa relativa a 20X4).
- Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória mas permitir a aplicação mais cedo, permite-se, mas não é exigido, que a entidade A aplique essa IFRS nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.
- 9 As disposições transitórias de outras IFRS aplicam-se às alterações nas políticas contabilísticas efectuadas por uma entidade que já utiliza as IFRS; não se aplicam à transição para as IFRS do *adoptante pela primeira vez*, excepto como especificado nos Apêndices B–E.
- 10 Com excepção do descrito nos parágrafos 13–19 e nos Apêndices B–E, uma entidade deve, na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:
- (a) reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRS;
 - (b) não reconhecer itens como activos ou passivos se as IFRS não permitirem esse reconhecimento;
 - (c) reclassificar itens que reconheceu de acordo com os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio de acordo com as IFRS; e
 - (d) aplicar as IFRS na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

- 11 As políticas contabilísticas que uma entidade usa na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando os seus PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para as IFRS. Por conseguinte, uma entidade deve reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados retidos (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data da transição para as IFRS.
- 12 Esta IFRS estabelece duas categorias de excepções em relação ao princípio de que a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS de uma entidade deve estar conforme com cada uma das IFRS:
- (a) o Apêndice B proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRS.
 - (b) os Apêndices C–E concedem isenções de alguns requisitos de outras IFRS.

Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS

- 13 Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRS. Estas excepções estão estabelecidas nos parágrafos 14–17 e no Apêndice B.

Estimativas

- 14 **As estimativas de uma entidade de acordo com as IFRS, à data da transição para as IFRS, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data de acordo com os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.**
- 15 Depois da data de transição para as IFRS, uma entidade pode obter informação sobre as estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do parágrafo 14, uma entidade tratará a obtenção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*. Por exemplo, consideremos que a data de transição de uma entidade para as IFRS é 1 de Janeiro de 20X4 e a nova informação obtida em 15 de Julho de 20X4 exige a revisão de uma estimativa feita de acordo com os PCGA anteriores em 31 de Dezembro de 20X3. A entidade não deve reflectir esta nova informação na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas políticas contabilísticas ou se existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir a nova informação nos lucros ou prejuízos (ou, se for apropriado, no rendimento integral) do ano findo em 31 de Dezembro de 20X4.
- 16 Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas de acordo com as IFRS à data da transição para as IFRS que não eram exigidas nessa data pelos PCGA anteriores. Para se obter consistência com a IAS 10, essas estimativas de acordo com as IFRS devem reflectir as condições existentes à data da transição para as IFRS. Em particular, à data da transição para as IFRS, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.
- 17 Os parágrafos 14–16 aplicam-se à demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Aplicam-se, também, a um período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS, em cujo caso as referências à data de transição para as IFRS são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

Isenções de outras IFRS

- 18 Uma entidade pode optar por usar uma ou mais isenções contidas nos Apêndices C–E. Uma entidade não deve aplicar estas isenções por analogia com outros itens.
- 19 Algumas isenções contidas nos Apêndices C–E referem-se ao *justo valor*. Ao determinar os justos valores conforme esta IFRS, uma entidade deve aplicar a definição de justo valor constante do Apêndice A e qualquer outra orientação mais específica contida noutras IFRS sobre a determinação de justos valores do activo ou passivo em questão. Esses justos valores devem reflectir as condições existentes à data relativamente à qual foram determinados.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

- 20 Esta IFRS não proporciona isenções relativas aos requisitos de apresentação e divulgação contidos noutras IFRS.

Informação comparativa

- 21 Para cumprir a IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS de uma entidade devem incluir pelo menos três demonstrações da posição financeira, duas demonstrações do rendimento integral, duas demonstrações dos resultados separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações de alterações no capital próprio e respectivas notas, incluindo informação comparativa.

Informação comparativa e resumos históricos anteriores à adopção das IFRS

- 22 Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados seleccionados relativos a períodos anteriores ao primeiro período para o qual apresentam informação comparativa completa de acordo com as IFRS. Esta IFRS não exige que tais resumos cumpram os requisitos de reconhecimento e mensuração das IFRS. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa de acordo com os PCGA anteriores, assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1. Em qualquer demonstração financeira que contenha resumos históricos ou informação comparativa de acordo com PCGA anteriores, uma entidade deve:
- (a) assinalar claramente que a informação fornecida com base nos PCGA anteriores não foi preparada de acordo com as IFRS; e
 - (b) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que fariam com que a informação se conformasse com as IFRS. A entidade não necessita de quantificar esses ajustamentos.

Explicação sobre a transição para as IFRS

- 23 **Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as IFRS afectou o relato da sua posição financeira, do seu desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa.**

Reconciliações

- 24 Para estar conforme com o parágrafo 23, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS de uma entidade devem incluir:
- (a) reconciliações do seu capital próprio relatado de acordo com os PCGA anteriores com o seu capital próprio de acordo com as IFRS, para as duas datas seguintes:
 - (i) a data de transição para as IFRS; e
 - (ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas de acordo com os PCGA anteriores.
 - (b) uma reconciliação com o seu rendimento integral total de acordo com as IFRS para o último período nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o rendimento integral total de acordo com os PCGA anteriores do mesmo período ou, se a entidade não relatou esse total, os lucros ou prejuízos segundo os PCGA anteriores.
 - (c) caso a entidade tenha reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, as divulgações que a IAS 36 *Imparidade de Activos* teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as IFRS.
- 25 As reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b) devem proporcionar suficientes pormenores para permitir aos utentes compreenderem os ajustamentos materiais na demonstração da posição financeira e na demonstração do rendimento integral. Caso uma entidade apresente uma demonstração dos fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração dos fluxos de caixa.
- 26 Caso uma entidade tenha conhecimento de erros feitos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b) devem distinguir a correcção desses erros das alterações às políticas contabilísticas.
- 27 A IAS 8 não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as IFRS pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos da IAS 8 relativos às divulgações de alterações às políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS.
- 28 Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS devem divulgar esse facto.

Designação de activos financeiros ou de passivos financeiros

- 29 É permitido a uma entidade designar um activo financeiro ou um passivo financeiro anteriormente reconhecido como activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos lucros ou prejuízos ou como um activo financeiro disponível para venda de acordo com o parágrafo D19. A entidade deve divulgar o justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros designados para cada categoria na data da designação e a sua classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

Uso do justo valor como custo considerado

- 30 Se uma entidade usar o justo valor na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS como *custo considerado* de um item do activo fixo tangível, uma propriedade de investimento ou um activo intangível (ver parágrafos D5 e D7), as primeiras demonstrações financeiras da entidade de acordo com as IFRS devem divulgar, para cada linha da demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:
- (a) o agregado desses justos valores; e
 - (b) o ajustamento agregado nas quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Uso do custo considerado para investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas

- 31 De modo semelhante, se uma entidade usar um custo considerado na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS para um investimento numa subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada nas suas demonstrações financeiras separadas (ver parágrafo D15), as primeiras demonstrações financeiras separadas de acordo com as IFRS devem divulgar:
- (a) o custo considerado agregado desses investimentos para os quais o custo considerado seja a respectiva quantia escriturada de acordo com os PCGA anteriores;
 - (b) o custo considerado agregado desses investimentos para os quais o custo considerado seja o justo valor; e
 - (c) o ajustamento agregado nas quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Relatórios financeiros intercalares

- 32 Para estar conforme com o parágrafo 23, se uma entidade apresentar um relatório financeiro intercalar de acordo com a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras segundo as IFRS, essa entidade deve satisfazer os seguintes requisitos, além dos requisitos enunciados na IAS 34:
- (a) Se a entidade apresentou um relatório financeiro intercalar para o período intercalar comparável do ano financeiro imediatamente precedente, cada um destes relatórios financeiros intercalares deve incluir:
 - (i) uma reconciliação do seu capital próprio de acordo com os PCGA anteriores no final desse período intercalar comparável com o seu capital próprio segundo as IFRS à data; e
 - (ii) uma reconciliação com o seu rendimento integral total de acordo com as IFRS para esse período intercalar comparável (corrente e desde o início do ano até à data). O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o rendimento integral total de acordo com os PCGA anteriores do mesmo período ou, se a entidade não relatou esse total, os lucros ou prejuízos de acordo com os PCGA anteriores.
 - (b) Além das reconciliações exigidas na alínea (a), o primeiro relatório financeiro intercalar de uma entidade de acordo com a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS deve incluir as reconciliações descritas nos parágrafos 24(a) e (b) (complementadas pelos pormenores exigidos nos parágrafos 25 e 26) ou uma referência cruzada para um outro documento publicado em que estejam incluídas essas reconciliações.

- 33 A IAS 34 exige divulgações mínimas, as quais se baseiam no pressuposto de que os utentes do relatório financeiro intercalar também têm acesso às demonstrações financeiras anuais mais recentes. Contudo, a IAS 34 também exige que uma entidade divulgue «quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para uma compreensão do período intercalar corrente». Por conseguinte, se um adoptante pela primeira vez não divulgou, nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes de acordo com os PCGA anteriores, informação material para uma compreensão do período intercalar corrente, o seu relatório financeiro intercalar deve divulgar essa informação ou incluir uma referência cruzada para outro documento publicado que inclua essa informação.

DATA DE EFICÁCIA

- 34 Uma entidade deve aplicar esta IFRS se as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS corresponderem a um período com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo.
- 35 Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos D1(n) e D23 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* (conforme revista em 2007) a um período anterior, estas emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

- 36 A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (conforme revista em 2008) emendou os parágrafos 19, C1 e C4(f) e (g). Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.
- 37 A IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (conforme emendada em 2008) emendou os parágrafos 13 e B7. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.
- 38 O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (Emendas às IFRS 1 e IAS 27), emitido em Maio de 2008, adicionou os parágrafos 31, D1(g), D14 e D15. Uma entidade deve aplicar estes parágrafos aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar os parágrafos a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.
- 39 O parágrafo B7 foi emendado pelo documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS* emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

RETIRADA DA IFRS 1 (EMITIDA EM 2003)

- 40 Esta IFRS substitui a IFRS 1 (emitida em 2003 e emendada em Maio de 2008).

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

data de transição para as IFRS	O início do período mais antigo relativamente ao qual uma entidade apresenta informação comparativa completa segundo as IFRS, nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS .
custo considerado	Quantia usada como um substituto do custo ou do custo depreciado numa data determinada. A depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o activo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.
justo valor	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.
primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS	As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adopta as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) , expressando , por meio de uma declaração explícita e sem reservas, que as mesmas se conformam com as IFRS.
primeiro período de relato de acordo com as IFRS	O período de relato mais recente abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS de uma entidade.
adoptante pela primeira vez	Entidade que apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS .
Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)	Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem: <ul style="list-style-type: none"> a) Normas Internacionais de Relato Financeiro; b) Normas Internacionais de Contabilidade; e c) Interpretações desenvolvidas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).
demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS	A demonstração da posição financeira de uma entidade à data de transição para as IFRS .
PCGA anteriores	Normativo contabilístico que um adoptante pela primeira vez utilizou imediatamente antes de adoptar as IFRS.

Apêndice B

Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

B1 Uma entidade deve aplicar as seguintes excepções:

- (a) o desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros (parágrafos B2 e B3);
- (b) contabilidade de cobertura (parágrafos B4–B6); e
- (c) interesses que não controlam (parágrafo B7).

Desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros

B2 Com excepção do permitido pelo parágrafo B3, um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* prospectivamente para transacções que ocorram em ou após 1 de Janeiro de 2004. Por outras palavras, se um adoptante pela primeira vez desreconheceu activos financeiros não derivados ou passivos financeiros não derivados de acordo com os seus PCGA anteriores como resultado de uma transacção que tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2004, ele não deve reconhecer esses activos e passivos de acordo com as IFRS (a menos que se qualifiquem para reconhecimento como resultado de uma transacção ou acontecimento posterior).

B3 Não obstante o parágrafo B2, uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 retrospectivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a IAS 39 a activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

Contabilidade de cobertura

B4 Conforme exigido pela IAS 39, à data da transição para as IFRS, uma entidade deve:

- (a) mensurar todos os derivados pelo justo valor; e
- (b) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos decorrentes de derivados que tenham sido relatados de acordo com os PCGA anteriores como se fossem activos ou passivos.

B5 Uma entidade não deve reflectir na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilidade de cobertura de acordo com a IAS 39 (por exemplo, muitos relacionamentos de cobertura em que o instrumento de cobertura é um instrumento de caixa ou uma opção subscrita; quando o item coberto é uma posição líquida; ou quando a cobertura cobre o risco de juro num investimento detido até à maturidade). Contudo, se uma entidade designar uma posição líquida como um item coberto de acordo com os PCGA anteriores, pode designar um item individual incluído nessa posição líquida como um item coberto de acordo com as IFRS, desde que não o faça após a data de transição para as IFRS.

B6 Se, antes da data da transição para as IFRS, uma entidade tivesse designado uma transacção como uma cobertura mas a cobertura não satisfizesse as condições da contabilidade de cobertura da IAS 39, a entidade deve aplicar os parágrafos 91 e 101 da IAS 39 para descontinuar a contabilidade de cobertura. As transacções celebradas antes da data de transição para as IFRS não devem ser retrospectivamente designadas como coberturas.

Interesses que não controlam

B7 Um adoptante pela primeira vez deve aplicar os seguintes requisitos da IAS 27 (conforme emendada em 2008) prospectivamente a partir da data de transição para as IFRS:

- (a) o requisito do parágrafo 28 de que o rendimento integral total seja atribuído aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam, mesmo que isso resulte num saldo deficitário dos interesses que não controlam;
- (b) os requisitos dos parágrafos 30 e 31 relativos à contabilização de alterações no interesse de propriedade da empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo; e
- (c) os requisitos nos parágrafos 34–37 relativos à contabilização de uma perda de controlo sobre uma subsidiária, e os requisitos relacionados previstos no parágrafo 8A da IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

Contudo, se um adoptante pela primeira vez optar por aplicar a IFRS 3 (tal como revista em 2008) retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas, deve também aplicar a IAS 27 (tal como emendada em 2008) de acordo com o parágrafo C1 desta IFRS.

Apêndice C

Isenções para concentrações de actividades empresariais

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS. Uma entidade deve aplicar os seguintes requisitos às concentrações de actividades empresariais que a entidade reconheceu anteriormente à data de transição para as IFRS.

- C1 Um adoptante pela primeira vez pode optar por não aplicar a IFRS 3 (conforme emendada em 2008) retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRS). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para cumprir a IFRS 3 (conforme revista em 2008), deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores e deve também aplicar a IAS 27 (conforme emendada em 2008) 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 20X6, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido entre 30 de Junho de 20X6 e a data da transição para as IFRS, e deve também aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a partir de 30 de Junho de 20X6.
- C2 Uma entidade não tem de aplicar a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e ao goodwill resultantes de concentrações de actividades empresariais ocorridas antes da data de transição para as IFRS. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente a esses ajustamentos no justo valor e ao goodwill, deve tratá-los como activos e passivos da entidade em vez de os tratar como activos e passivos da adquirida. Assim, esses ajustamentos no justo valor e goodwill ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio aplicada de acordo com os PCGA anteriores.
- C3 Uma entidade pode aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e ao goodwill resultantes de:
- todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRS; ou
 - todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade optar por reexpressar para cumprir a IFRS 3, de acordo com o permitido no parágrafo C1 acima.
- C4 Caso um adoptante pela primeira vez não aplique a IFRS 3 retrospectivamente a uma concentração de actividades empresariais passada, as consequências para essa concentração de actividades empresariais serão as seguintes:
- O adoptante pela primeira vez deve manter a mesma classificação (como uma aquisição pela adquirente legal, uma aquisição inversa pela adquirida legal, ou uma unificação de interesses) que tinha nas demonstrações financeiras segundo os PCGA anteriores.
 - O adoptante pela primeira vez deve reconhecer, à data da transição para as IFRS, todos os seus activos e passivos que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada, com excepção de:
 - alguns activos financeiros e passivos financeiros desconhecidos de acordo com os PCGA anteriores (ver parágrafo B2); e
 - activos, incluindo goodwill, e passivos que não tenham sido reconhecidos na demonstração da posição financeira consolidada da adquirente de acordo com os PCGA anteriores e que também não se qualificariam para reconhecimento de acordo com as IFRS na demonstração da posição financeira separada da adquirida [ver alíneas (f)–(i) adiante].
- O adoptante pela primeira vez deve reconhecer qualquer alteração daí resultante, ajustando os resultados retidos (ou, se for apropriado, outra categoria do capital próprio), excepto se a alteração resultar do reconhecimento de um activo intangível que tenha sido previamente incorporado no goodwill [ver alínea (g)(i) adiante].
- O adoptante pela primeira vez deve excluir da sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS qualquer item reconhecido de acordo com os PCGA anteriores que não se qualifique para o reconhecimento como activo ou passivo segundo as IFRS. O adoptante pela primeira vez deve contabilizar a alteração daí resultante do seguinte modo:
 - o adoptante pela primeira vez pode ter classificado uma concentração de actividades empresariais passada como uma aquisição e reconhecido como activo intangível um item que não se qualifica para reconhecimento como activo de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*. Deve reclassificar esse item (e, se houver, o imposto diferido e interesses que não controlam relacionados) como parte do goodwill [excepto se deduziu o goodwill directamente do capital próprio de acordo com os PCGA anteriores - ver alíneas (g)(i) e (i) adiante].
 - o adoptante pela primeira vez deve reconhecer todas as restantes alterações resultantes como resultados retidos ⁽¹⁾.
 - As IFRS exigem uma mensuração posterior de alguns activos e passivos numa base que não seja o custo original, como é o caso, por exemplo, do justo valor. O adoptante pela primeira vez deve mensurar estes activos e passivos nesta base na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, mesmo que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada. Deve reconhecer qualquer alteração daí resultante na quantia escriturada ajustando os resultados retidos (ou, se for apropriado, outra categoria do capital próprio), em vez do goodwill.

⁽¹⁾ Tais alterações incluem reclassificações de ou para activos intangíveis se o goodwill não foi reconhecido como activo de acordo com os PCGA anteriores. Esta situação ocorre se, de acordo com os PCGA anteriores, a entidade (a) deduziu o goodwill directamente do capital próprio ou (b) não tratou a concentração de actividades empresariais como uma aquisição.

- (e) Imediatamente após a concentração de actividades empresariais, a quantia escriturada de acordo com os PCGA anteriores dos activos adquiridos e passivos assumidos nessa concentração de actividades empresariais deve ser o seu custo considerado de acordo com as IFRS nessa data. Caso as IFRS exijam uma mensuração baseada nos custos desses activos e passivos numa data posterior, esse custo considerado deve constituir a base para depreciação ou amortização a partir da data da concentração de actividades empresariais.
- (f) Se um activo adquirido, ou um passivo assumido, numa concentração de actividades empresariais passada não foi reconhecido de acordo com os PCGA anteriores, ele não terá um custo considerado de zero na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Em vez disso, a adquirente reconhecê-lo-á e mensurá-lo-á na sua demonstração da posição financeira consolidada na mesma base que as IFRS exigiriam para a demonstração da posição financeira da adquirida. Como ilustração: se a adquirente não tiver capitalizado, de acordo com os PCGA anteriores, as locações financeiras adquiridas numa concentração de actividades empresariais passada, deve capitalizar essas locações nas suas demonstrações financeiras consolidadas, conforme a IAS 17 *Locações* exigiria que a adquirida o fizesse na sua demonstração da posição financeira de acordo com as IFRS. De modo semelhante, se a adquirente não tiver reconhecido, de acordo com os PCGA anteriores, um passivo contingente que ainda exista à data da transição para as IFRS, a adquirente deve reconhecer esse passivo contingente nessa data, a menos que a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* proibisse o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida. Inversamente, se um activo ou passivo estava incorporado no goodwill de acordo com os PCGA anteriores, mas teria sido reconhecido individualmente segundo a IFRS 3, esse activo ou passivo mantém-se como goodwill, a não ser que as IFRS exijam o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida.
- (g) A quantia escriturada de goodwill, na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, deve ser a quantia escriturada de acordo com os PCGA anteriores à data da transição para as IFRS, depois de feitos os dois ajustamentos seguintes:
- (i) Se exigido pela alínea (c)(i) acima, o adoptante pela primeira vez deve aumentar a quantia escriturada de goodwill quando reclassificar um item que reconheceu como activo intangível de acordo com os PCGA anteriores. Da mesma forma, se a alínea (f) exigir que o adoptante pela primeira vez reconheça um activo intangível que estava incorporado no goodwill reconhecido de acordo com os PCGA anteriores, o adoptante pela primeira vez deve reduzir a quantia escriturada de goodwill em conformidade (e, se aplicável, ajustar os impostos diferidos e os interesses que não controlam).
- (ii) Independentemente de haver ou não indicação de que o goodwill possa estar em imparidade, o adoptante pela primeira vez deve aplicar a IAS 36 para testar a imparidade do goodwill à data da transição para as IFRS e ao reconhecer qualquer perda por imparidade daí resultante nos resultados retidos (ou, se for exigido pela IAS 36, no excedente de revalorização). O teste de imparidade deve basear-se nas condições existentes à data da transição para as IFRS.
- (h) Não serão feitos outros ajustamentos na quantia escriturada de goodwill à data da transição para as IFRS. Por exemplo, o adoptante pela primeira vez não deve reexpressar a quantia escriturada de goodwill:
- (i) para excluir a investigação e desenvolvimento em curso adquiridos nessa concentração de actividades empresariais (excepto se o activo intangível relacionado se qualificar para reconhecimento de acordo com a IAS 38, na demonstração da posição financeira da adquirida);
- (ii) para ajustar uma amortização anterior do goodwill;
- (iii) para reverter os ajustamentos no goodwill que a IFRS 3 não permitiria, mas que foram feitos de acordo com os PCGA anteriores devido aos ajustamentos efectuados em activos e passivos entre a data da concentração de actividades empresariais e a data da transição para as IFRS.
- (i) Se o adoptante pela primeira vez reconheceu o goodwill de acordo com os PCGA anteriores como dedução no capital próprio:
- (i) não deve reconhecer esse goodwill na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Além disso, não deve reclassificar esse goodwill nos lucros ou prejuízos se alienar a subsidiária ou se o investimento na subsidiária ficar em imparidade.
- (ii) os ajustamentos resultantes da subsequente resolução de uma contingência que afecte a retribuição de compra devem ser reconhecidos nos resultados retidos.
- (j) O adoptante pela primeira vez pode não ter consolidado uma subsidiária adquirida numa concentração de actividades empresariais passada de acordo com os PCGA anteriores, (por exemplo, porque a empresa-mãe não a considerou como subsidiária de acordo com os PCGA anteriores ou não preparou demonstrações financeiras consolidadas). O adoptante pela primeira vez deve ajustar as quantias escrituradas dos activos e passivos da subsidiária face às quantias que as IFRS exigiriam na demonstração da posição financeira da subsidiária. O custo considerado do goodwill é igual à diferença, à data da transição para as IFRS, entre:

- (i) o interesse da empresa-mãe nessas quantias escrituradas ajustadas; e
 - (ii) o custo nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe do seu investimento na subsidiária.
- (k) A mensuração dos interesses que não controlam e do imposto diferido decorre da mensuração de outros activos e passivos. Por isso, os ajustamentos atrás indicados aos activos e passivos reconhecidos afectam os interesses que não controlam e o imposto diferido.
- C5 A isenção para concentrações de actividades empresariais passadas também se aplica a aquisições passadas de investimentos em associadas e de interesses em empreendimentos conjuntos. Além disso, a data seleccionada em conformidade com o parágrafo C1 aplica-se igualmente a todas estas aquisições.

Apêndice D

Isenções de outras IFRS

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

- D1 Uma entidade pode optar pela utilização de uma ou mais das isenções seguintes:
- (a) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos D2 e D3);
 - (b) contratos de seguro (parágrafo D4);
 - (c) justo valor ou revalorização como custo considerado (parágrafos D5–D8);
 - (d) locações (parágrafo D9);
 - (e) benefícios dos empregados (parágrafos D10 e D11);
 - (f) diferenças de transposição acumuladas (parágrafos D12 e D13);
 - (g) investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas (parágrafos D14 e D15);
 - (h) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos D16 e D17);
 - (i) instrumentos financeiros compostos (parágrafo D18);
 - (j) designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo D19);
 - (k) mensuração pelo justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial (parágrafo D20);
 - (l) passivos por descomissionamento incluídos no custo do activo fixo tangível (parágrafo D21);
 - (m) activos financeiros ou activos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços* (parágrafo D22); e
 - (n) custos de empréstimos obtidos (parágrafo D23).

Uma entidade não deve aplicar estas isenções por analogia com outros itens.

Transacções de pagamento com base em acções

- D2 Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções* a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002. Um adoptante pela primeira vez é também encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos após 7 de Novembro de 2002 e que tenham sido adquiridos antes da data mais recente de entre (a) a data de transição para as IFRS e (b) 1 de Janeiro de 2005. Contudo, se um adoptante pela primeira vez optar por aplicar a IFRS 2 a tais instrumentos de capital próprio, apenas poderá fazê-lo se a entidade tiver divulgado publicamente o justo valor desses instrumentos de capital próprio, determinado à data da mensuração, conforme definido na IFRS 2. Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais a IFRS 2 não tenha sido aplicada (por exemplo, instrumentos de capital próprio concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002), um adoptante pela primeira vez deve não obstante divulgar a informação exigida pelos parágrafos 44 e 45 da IFRS 2. Se um adoptante pela primeira vez modificar os termos e condições de uma concessão de instrumentos de capital próprio à qual a IFRS 2 não tenha sido aplicada, a entidade não tem de aplicar os parágrafos 26–29 da IFRS 2 se a modificação tiver ocorrido antes da data de transição para as IFRS.
- D3 Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 aos passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções que tenham sido liquidadas antes da data de transição para as IFRS. Um adoptante pela primeira vez também é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 aos passivos que tenham sido liquidados antes de 1 de Janeiro de 2005. Relativamente aos passivos aos quais a IFRS 2 seja aplicada, um adoptante pela primeira vez não tem de reexpressar a informação comparativa, na medida em que essa informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.

Contratos de seguro

- D4 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 *Contratos de Seguro*. A IFRS 4 restringe as alterações nas políticas contabilísticas para contratos de seguro, incluindo as alterações feitas por um adoptante pela primeira vez.

Justo valor ou revalorização como custo considerado

- D5 Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRS pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.
- D6 Um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, caso a revalorização seja, à data da mesma, globalmente comparável ao:
- (a) justo valor; ou
 - (b) custo ou custo depreciado de acordo com as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.
- D7 As opções enunciadas nos parágrafos D5 e D6 estão também disponíveis para:
- (a) propriedade de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na IAS 40 *Propriedades de Investimento*; e
 - (b) activos intangíveis que satisfaçam:
 - (i) os critérios de reconhecimento enunciados na IAS 38 (incluindo mensuração fiável do custo original); e
 - (ii) os critérios enunciados na IAS 38 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado activo).

Uma entidade não deve usar estas opções para outros activos ou passivos.

- D8 Um adoptante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo considerado de acordo com os PCGA anteriores para alguns ou todos os seus activos e passivos, mediante a mensuração pelo seu justo valor numa determinada data, devido a um acontecimento como uma privatização ou uma oferta pública inicial. Um adoptante pela primeira vez pode utilizar tais mensurações pelo justo valor em função dos acontecimentos como custo considerado à data dessa mensuração, para efeitos de aplicação das IFRS.

Locações

- D9 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*. Portanto, um adoptante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente à data da transição para as IFRS contém uma locação com base nos factos e circunstâncias existentes nessa data.

Benefícios dos empregados

- D10 De acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, uma entidade pode optar por usar uma abordagem tipo «corredor», com base na qual alguns ganhos e perdas actuariais não são reconhecidos. A aplicação retrospectiva desta abordagem exige que uma entidade divida os ganhos e perdas actuariais cumulativos desde o início do plano até à data de transição para as IFRS numa parte reconhecida e numa parte não reconhecida. Contudo, um adoptante pela primeira vez pode optar por reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais cumulativos à data de transição para as IFRS, mesmo que use a abordagem do tipo «corredor» para ganhos e perdas actuariais posteriores. Caso um adoptante pela primeira vez use esta opção, deve aplicá-la a todos os planos.
- D11 Uma entidade pode divulgar as quantias exigidas pelo parágrafo 120A(p) da IAS 19 visto as quantias serem determinadas para cada período contabilístico prospectivamente a partir da data de transição para as IFRS.

Diferenças de transposição cumulativas

- D12 A IAS 21 exige que uma entidade:
- (a) reconheça algumas diferenças de transposição como outro rendimento integral e acumule essas diferenças num componente separado do capital próprio; e
 - (b) aquando da alienação de uma unidade operacional estrangeira, reclassifique a diferença de transposição cumulativa dessa unidade operacional estrangeira (incluindo, caso se aplique, ganhos e perdas em instrumentos de cobertura relacionados) do capital próprio para os lucros ou prejuízos, como parte do ganho ou perda resultante da alienação.
- D13 Contudo, um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às diferenças de transposição cumulativas que existiam à data de transição para as IFRS. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção:
- (a) as diferenças de transposição cumulativas de todas as unidades operacionais estrangeiras são consideradas como sendo zero à data de transição para as IFRS; e

- (b) o ganho ou perda resultante de uma alienação posterior de qualquer unidade operacional estrangeira deve excluir as diferenças de transposição que tenham surgido antes da data de transição para as IFRS e deve incluir as diferenças de transposição posteriores.

Investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas

- D14 Quando uma entidade preparar demonstrações financeiras separadas, a IAS 27 (conforme emendada em 2008) exige que ela contabilize os seus investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas ou:
- (a) pelo custo; ou
 - (b) de acordo com a IAS 39.
- D15 Se um adoptante pela primeira vez mensurar esse investimento pelo custo de acordo com o parágrafo D14, deve mensurá-lo por uma das seguintes quantias na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:
- (a) custo determinado de acordo com a IAS 27; ou
 - (b) custo considerado. O custo considerado desse investimento deve ser:
 - (i) o justo valor (determinado de acordo com a IAS 39) à data de transição da entidade para as IFRS nas suas demonstrações financeiras separadas; ou
 - (ii) a quantia escriturada nessa data de acordo com os PCGA anteriores.

Um adoptante pela primeira vez pode escolher a alínea (i) ou (ii) para mensurar o seu investimento em cada subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada, relativamente à qual tenha optado pela mensuração com base num custo considerado.

Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

- D16 Se uma subsidiária for uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras, mensurar os seus activos e passivos ou:
- (a) pelas quantias escrituradas que seriam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, com base na data de transição para as IFRS da empresa-mãe, se não forem feitos ajustamentos para efeitos dos procedimentos de consolidação e para ter em conta o impacto da concentração de actividades empresariais no âmbito da qual a empresa-mãe adquiriu a subsidiária; ou
 - (b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante da presente IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRS. Estas quantias escrituradas podem diferir das descritas na alínea (a):
 - (i) quando as isenções estipuladas nesta IFRS resultem em mensurações que dependam da data de transição para as IFRS.
 - (ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária difiram das constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar como política contabilística o modelo de custo descrito na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, enquanto que o grupo pode usar o modelo de revalorização.

Existe uma opção semelhante para uma associada ou empreendimento conjunto que seja adoptante pela primeira vez mais tarde do que uma entidade que disponha de influência significativa ou controlo conjunto sobre a mesma.

- D17 Contudo, se uma entidade for adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), essa entidade deve, nas suas demonstrações financeiras consolidadas, mensurar os activos e passivos da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto) pelas mesmas quantias escrituradas que se encontram nas demonstrações financeiras da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), depois de efectuar ajustamentos para efeitos de consolidação e contabilização pelo método da equivalência patrimonial, bem como para efeitos da concentração de actividades empresariais na qual a entidade adquiriu a subsidiária. Da mesma forma, se uma empresa-mãe for um adoptante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras separadas mais cedo ou mais tarde do que para as suas demonstrações financeiras consolidadas, deve mensurar os seus activos e passivos pelas mesmas quantias em ambas as demonstrações financeiras, excepto quanto aos ajustamentos de consolidação.

Instrumentos financeiros compostos

- D18 A IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* exige que uma entidade divida no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados do passivo e do capital próprio. Caso o componente do passivo já não esteja pendente, a aplicação retrospectiva da IAS 32 implica a separação em duas partes do capital próprio. A primeira parte é incluída nos resultados retidos e representa os juros cumulativos acrescidos sobre o componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, de acordo com a presente IFRS, se o componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as IFRS, um adoptante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes.

Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos

D19 A IAS 39 permite que um activo financeiro seja designado no reconhecimento inicial como disponível para venda ou que um instrumento financeiro (desde que satisfaça determinados critérios) seja designado como um activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos lucros ou prejuízos. Não obstante este requisito, aplicam-se excepções nas seguintes circunstâncias:

- (a) uma entidade pode fazer uma designação como disponível para venda na data de transição para as IFRS.
- (b) uma entidade pode designar, na data de transição para as IFRS, qualquer activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos lucros ou prejuízos desde que o activo ou passivo satisfaça os critérios dos parágrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) ou 11A da IAS 39 nessa data.

Mensuração pelo justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial

D20 Não obstante os requisitos dos parágrafos 7 e 9, uma entidade pode aplicar os requisitos previstos na última frase do parágrafo AG76 e do parágrafo AG76A da IAS 39 de uma das seguintes formas:

- (a) prospectivamente a transacções celebradas após 25 de Outubro de 2002; ou
- (b) prospectivamente a transacções celebradas após 1 de Janeiro de 2004.

Passivos por descomissionamento incluídos no custo do activo fixo tangível

D21 A IFRIC 1 *Alterações em Passivos por Descomissionamento, Restauro e Outros Semelhantes Existentes* exige que alterações específicas num passivo por descomissionamento, restauro ou outro semelhante sejam adicionadas ou deduzidas ao custo do activo ao qual estão relacionadas; a quantia depreciável ajustada do activo é então depreciada prospectivamente durante o resto da sua vida útil. Um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às alterações nesses passivos que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRS. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção, deve:

- (a) mensurar o passivo na data de transição para as IFRS de acordo com a IAS 37;
- (b) na medida em que o passivo estiver dentro do âmbito da IFRIC 1, estimar a quantia que teria sido incluída no custo do activo relacionado quando o passivo surgiu, descontando até essa data usando a melhor estimativa da(s) taxa(s) de desconto histórica(s) ajustada(s) ao risco que teria(m) sido aplicada(s) a esse passivo durante o período de intervenção; e
- (c) calcular a depreciação acumulada dessa quantia, à data de transição para as IFRS, na base da estimativa corrente da vida útil do activo, usando a política de depreciação adoptada pela entidade de acordo com as IFRS.

Activos financeiros ou activos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12

D22 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 12.

Custos de empréstimos obtidos

D23 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias estabelecidas nos parágrafos 27 e 28 da IAS 23, conforme revista em 2007. Nesses parágrafos, as referências à data de eficácia devem ser interpretadas como 1 de Julho de 2009 ou a data de transição para as IFRS, consoante a que for mais recente.

*Apêndice E***Isenções de curto prazo das IFRS**

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

[Apêndice reservado para eventuais futuras isenções de curto prazo].