

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3

Adoção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF contenham informação que:

- a) Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
- b) Proporcione um ponto de partida adequado para a contabilização segundo as NCRF; e
- c) Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios.

Âmbito

2 — Uma entidade deve aplicar esta Norma nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

3 — As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adota as NCRF, para o que emite uma declaração explícita dessa situação.

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Balanço de abertura de acordo com as NCRF: é o balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as NCRF.

Custo considerado: é a quantia usada como substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. Uma depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.

Data de transição para as NCRF: é a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta informação comparativa nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

PCGA anteriores: correspondem à base de contabilidade que um adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar as NCRF.

Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF: são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adotou as NCRF.

Reconhecimento e mensuração

Balanço de abertura de acordo com as NCRF

5 — Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF. Este é o ponto de partida da sua contabilização de acordo com as NCRF.

Políticas contabilísticas

6 — Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no seu balanço de abertura e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras.

7 — Com as exceções referidas nos parágrafos 9 a 11, uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF:

- a) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
- b) Não reconhecer itens como ativos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- c) Reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de ativo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF; e
- d) Aplicar as NCRF na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

8 — As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data utilizando os PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transações anteriores à data da transição para as NCRF. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos diretamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutra item do capital próprio) à data da transição para as NCRF.

Exceções

9 — Esta Norma estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que o balanço de abertura de acordo com as NCRF deve estar conforme com cada uma das NCRF:

a) Isenções de alguns requisitos de outras NCRF; e

b) Proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspetos de outras NCRF.

Caso um adotante pela primeira vez exerça a opção prevista no parágrafo 2 da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros, devem ser consideradas as respetivas isenções e proibições, relacionadas com esses instrumentos financeiros, previstas nas normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

Isenções

10 — Em função das situações concretas que se venham a verificar nas operações de transição de cada entidade, esta pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes:

a) Concentrações de atividades empresariais: um adotante pela primeira vez pode optar por não aplicar a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais retrospectivamente a concentrações de atividades empresariais passadas (concentrações de atividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as NCRF). Contudo, se um adotante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de atividades empresariais para cumprir a NCRF 14 deve reexpressar todas as concentrações de atividades empresariais posteriores e deve também aplicar a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação a partir da mesma data. Uma entidade não tem de aplicar a NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e ao *goodwill* resultantes de concentrações de atividades empresariais ocorridas antes da data de transição para as NCRF. Se a entidade não aplicar a NCRF 23 retrospectivamente a esses ajustamentos no justo valor e ao *goodwill*, deve tratá-los como ativos e passivos da entidade em vez de os tratar como ativos 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. A isenção para concentrações de atividades empresariais passadas também se aplica a aquisições passadas de investimentos em associadas e de interesses em empreendimentos conjuntos. Além disso, a data selecionada referida anteriormente aplica-se igualmente a todas estas aquisições;

b) Justo valor ou revalorização como custo considerado: uma entidade pode optar por mensurar um item de ativo fixo tangível na data de transição para as NCRF pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data. Um adotante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de ativo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as NCRF, como custo considerado à data da revalorização, caso a revalorização seja, à data da mesma, globalmente comparável ao: *i*) justo valor; ou *ii*) custo ou custo depreciado de acordo com as NCRF, ajustado para refletir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico. As opções enunciadas anteriormente estão também disponíveis para: *i*) propriedade de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na NCRF 11 — Propriedades de Investimento; e *ii*) ativos intangíveis que satisfaçam os critérios de reconhecimento enunciados na NCRF 6 — Ativos Intangíveis (incluindo mensuração fiável do custo original) e os critérios enunciados na NCRF 6 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado ativo). Uma entidade não deve usar estas opções para outros ativos ou passivos;

c) Diferenças de transposição cumulativas: a NCRF 23 exige que uma entidade: *i*) reconheça algumas diferenças de transposição num componente separado do capital próprio; e *ii*) 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 resultados, como parte do ganho ou perda resultante da alienação. Contudo, um adotante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às diferenças de transposição cumulativas que existiam à data de transição para as NCRF. Caso um adotante pela primeira vez use esta isenção: *i*) as diferenças de transposição cumulativas de todas as unidades operacionais estrangeiras são consideradas como sendo zero à data de transição para as NCRF; e *ii*) 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 NCRF e deve incluir as diferenças de transposição posteriores;

d) Instrumentos financeiros compostos: a NCRF 27 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 NCRF 27 implica a separação em duas partes do capital próprio. A primeira parte é incluída nos resultados transitados 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 NCRF, se o componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as NCRF, um adotante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes;

e) Locações: na determinação sobre se um acordo contém uma locação, o adotante pela primeira vez não terá de reavaliar essa determinação no momento da adoção das NCRF caso essa determinação já tivesse sido considerada em conformidade com os PCGA anteriores e tivesse sido conduzido ao mesmo resultado que seria obtido caso fossem utilizadas as disposições do SNC; e

f) Custos de empréstimos obtidos: um adotante pela primeira vez pode optar por aplicar os requisitos da NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos a partir da data de transição ou a partir de uma data anterior. A partir da data em que uma entidade que aplique esta isenção começa a aplicar a NCRF 10, essa entidade: *a*) não deve reexpressar a componente dos custos de contração de empréstimos que foi objeto de capitalização de acordo com os PCGA anteriores e que foi incluída no valor contabilístico dos ativos nessa data; e *b*) deve contabilizar os custos de empréstimos obtidos incorridos em ou após essa data de acordo com a NCRF 10, incluindo os custos de empréstimos obtidos incorridos em ou após essa data em ativos elegíveis já em construção.

Proibições

11 — Esta Norma proíbe a aplicação retrospectiva das seguintes matérias de outras NCRF:

a) Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros: uma entidade deve aplicar os requisitos de desreconhecimento previstos na NCRF 27 prospectivamente às transações que ocorram em ou após a data de transição para as NCRF. Contudo, uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento retrospectivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a NCRF 27 a ativos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transações passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transações;

b) Contabilidade de cobertura: conforme exigido pela NCRF 27, à data da transição para as NCRF, uma entidade deve: *i*) mensurar todos os derivados pelo justo valor; e *ii*) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos decorrentes de derivados que tenham sido relatados de acordo com os PCGA anteriores como se fossem ativos ou passivos. Uma entidade não deve refletir no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilidade de cobertura de acordo com a NCRF 27. Contudo, se uma entidade designar uma posição líquida como um item coberto nos termos dos PCGA anteriores, poderá designar um item individual dentro dessa posição líquida como um item coberto nos termos das NCRF, desde que não o faça após a data de transição para as NCRF. Se, antes da data da transição para as NCRF, uma entidade tivesse designado uma transação como uma cobertura mas a cobertura não satisfizesse as condições da contabilidade de cobertura da NCRF 27, a entidade deve aplicar os parágrafos 40 e 44 da NCRF 27 para descontinuar a contabilidade de cobertura. As transações celebradas antes da data de transição para as NCRF não devem ser retrospectivamente designadas como coberturas;

c) Estimativas: as estimativas de uma entidade segundo as NCRF, à data da transição para as NCRF, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para refletir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objetiva de que essas estimativas estavam erradas;

d) Interesses que não controlam: Um adotante pela primeira vez deve aplicar os seguintes requisitos da NCRF 15 prospectivamente a partir da data de transição para as NCRF:

i) O requisito do parágrafo 22 da NCRF 15 de que os resultados são atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e aos interesses que não controlam;

ii) Os requisitos dos parágrafos 24 e 25 da NCRF 15 relativos à contabilização de alterações no interesse de propriedade da empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo; e

iii) Os requisitos nos parágrafos 28 e 29 da NCRF 15 relativos à contabilização de uma perda de controlo sobre uma subsidiária e os requisitos relacionados previstos no parágrafo 9 da NCRF 8.

Contudo, se um adotante pela primeira vez optar por aplicar a NCRF 14 retrospectivamente a concentrações de atividades empresariais passadas, deve também aplicar a NCRF 15 de acordo com o parágrafo 10(a) desta NCRF; e

e) Empréstimos de entidades públicas: um adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da NCRF 27 e da NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas prospectivamente aos empréstimos de entidades públicas existentes à data de transição para as NCRF e não deve reconhecer o benefício correspondente a esses empréstimos de entidades públicas a uma taxa de juro inferior à do mercado como subsídios de entidades públicas. Contudo, uma entidade pode aplicar retrospectivamente os requisitos da NCRF 27 e da NCRF 22 a qualquer empréstimo de entidades públicas anterior à data de transição para as NCRF, desde que as informações necessárias para o fazer tenham sido obtidas no momento da contabilização inicial desse empréstimo.

Apresentação e divulgações

12 — Esta Norma não contempla isenções relativamente aos requisitos de apresentação e divulgação constantes de outras NCRF e do Anexo.

Informação comparativa

13 — As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.

Explicação sobre a transição para as NCRF

14 — Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afetou o relato da sua posição financeira, do seu desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa. Para tanto, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir:

a) A reconciliação do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio de acordo com as NCRF para as duas datas seguintes:

- i) A data de transição para as NCRF; e
- ii) O final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas de acordo com os PCGA anteriores;

b) A reconciliação do resultado relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o resultado de acordo com os PCGA anteriores do mesmo período; e

c) Caso se tenham reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, a entidade deve apresentar as divulgações relacionadas com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos que seriam exigidas se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as NCRF.

15 — Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustes materiais na demonstração de fluxos de caixa.

16 — Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 14(a) e 14(b) devem distinguir entre a correção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

17 — A NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas efetuadas por uma entidade quando adota as NCRF ou às alterações nessas políticas até que a entidade apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Por essa razão, os requisitos da NCRF 4 relativos às alterações das políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF.

18 — Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF devem divulgar esse facto.

Data de eficácia

19 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

20 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospectiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas

Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

21 — Esta Norma substitui a NCRF 3 Adoção pela Primeira Vez das NCRF, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Apêndice

Indicações sobre a preparação do balanço de abertura de acordo com as NCRF

1 — Ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, uma entidade deve ter em atenção as seguintes quatro regras, exceto nos casos em que esta Norma permita exceções ou proíba aplicação retrospectiva:

- a) Reconhecimento de todos os ativos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;
- b) Desreconhecimento de ativos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;
- c) Reclassificação de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de ativo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;
- d) Mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Reconhecimento

2 — É expectável que, de acordo com as NCRF, muitas entidades reconheçam ativos e passivos que não eram reconhecidos como tal segundo os PCGA anteriores. Algumas áreas em que tal pode ocorrer são, por exemplo:

- a) Ativos intangíveis adquiridos;
- b) Ativos e passivos relacionados com locações financeiras;
- c) Exploração e avaliação de recursos minerais;
- d) Ativos biológicos;
- e) Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais;
- f) Instrumentos financeiros; e
- g) Benefícios dos empregados.

Desreconhecimento

3 — Exemplos de ativos ou passivos que, sendo como tal reconhecidos segundo os PCGA anteriores, não o são de acordo com as NCRF, podem ocorrer, por exemplo, nas seguintes áreas:

- a) Intangíveis gerados internamente;
- b) Despesas de investigação; e
- c) Contratos de construção.

Reclassificação

4 — Ativos e passivos que podem ter de ser reclassificados referir-se-ão, por exemplo, a:

- a) Ativos detidos para venda;
- b) Unidades operacionais descontinuadas;
- c) Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- d) Ativos biológicos; e
- e) Subsídios e apoios das entidades públicas.

Mensuração

5 — Poderão ter de ser mensurados segundo critérios diferentes itens relacionados, designadamente, com:

- a) *Goodwill*;
- b) Ativos e passivos relacionados com locações financeiras;
- c) Propriedades de investimento;
- d) Imparidade de ativos;
- e) Exploração e avaliação de recursos minerais;
- f) Ativos biológicos;
- g) Contratos de construção;
- h) Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais;
- i) Instrumentos financeiros; e
- j) Benefícios dos empregados.