

Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 1

Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs)

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) adotou a *SIC-8 – Aplicação pela Primeira Vez das IASs como Base Primária de Contabilização*, que foi emitida pelo Comitê Permanente de Interpretações do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) em julho de 1998.

Em junho de 2003, o IASB emitiu a *IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro* para substituir a *SIC-8*. A *IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revisada em 2007) alterou a terminologia utilizada em todas as *IFRSs*, inclusive na *IFRS 1*.

O IASB reestruturou a *IFRS 1* em novembro de 2008. Em dezembro de 2010, o IASB alterou a *IFRS 1* para refletir que um adotante pela primeira vez reapresentaria transações passadas a partir da data de transição para as *IFRSs*, e não em 1º de janeiro de 2004.

Desde que foi emitida em 2003, a *IFRS 1* foi alterada para acomodar exigências de adoção pela primeira vez decorrentes de *IFRSs* novas ou alteradas.

SUMÁRIO

parágrafos

INTRODUÇÃO	IN1
NORMA INTERNACIONAL DE RELATÓRIO FINANCEIRO IFRS 1	
ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATÓRIO FINANCEIRO (IFRSs)	
OBJETIVO	1
ALCANCE	2
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	6
Demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs	6
Políticas contábeis	7
Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs	13
Estimativas	14
Isenções de outras IFRSs	18
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	20
Informações comparativas	21
Informações comparativas e resumos históricos não preparados de acordo com as IFRSs	22
Explicação da transição para as IFRSs	23
Conciliações	24
Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros	29
Utilização do valor justo como custo atribuído	30
Uso do custo atribuído para investimentos em subsidiárias, empreendimentos em conjunto e coligadas	31
Uso de custo atribuído para ativos de petróleo e gás	31A
Uso de custo atribuído para operações sujeitas a regulamentos de tarifas	31B
Uso de custo atribuído após hiperinflação severa	31C
Relatórios financeiros intermediários	32
DATA DE VIGÊNCIA	34
REVOGAÇÃO DA IFRS 1 (EMITIDA EM 2003)	40

APÊNDICES

- A Termos definidos
- B Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs
- C Isenções para combinações de negócios
- D Isenções de outras IFRSs
- E Isenções de curto prazo de IFRSs

PARA OS DOCUMENTOS ANEXOS INDICADOS ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO

APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IFRS 1 EMITIDA EM NOVEMBRO DE 2008

APROVAÇÃO PELO CONSELHO DE ALTERAÇÕES À IFRS 1:

Isenções Adicionais para Adotantes pela Primeira Vez emitida em julho de 2009

Isenção Limitada de Divulgações da IFRS 7 Comparativas para Adotantes pela Primeira Vez emitida em janeiro de 2010

Hiperinflação Severa e Eliminação de Datas Fixas para Adotantes pela Primeira Vez emitida em dezembro de 2010

BASE PARA CONCLUSÕES

APÊNDICE

Alterações à Base para Conclusões sobre outras IFRSs

ORIENTAÇÃO DE IMPLEMENTAÇÃO

TABELA DE CONCORDÂNCIA

A Norma Internacional de Relatório Financeiro *IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro* (IFRSs) (IFRS 1) é definida nos parágrafos 1–40 e Apêndices A-E. Todos os parágrafos têm igual importância. Os parágrafos em **negrito** indicam os princípios básicos. Os termos definidos no Apêndice A encontram-se em *itálico* na primeira vez em que aparecem na IFRS. As definições de outros termos são dadas no Glossário das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs). A IFRS 1 deve ser lida no contexto de seu objetivo, da Base para Conclusões, do *Prefácio às Normas Internacionais de Relatório Financeiro* (IFRSs) e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A IAS 8 – *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Introdução

Motivos para emitir a IFRS

- IN1 O Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade emitiu a IFRS 1 em junho de 2003. A IFRS 1 substituiu a SIC-8 – *Aplicação pela Primeira Vez das IASs como Base Primária de Contabilização*. O Conselho desenvolveu a IFRS para tratar de preocupações sobre a plena aplicação retrospectiva de IFRSs exigida pela SIC-8.
- IN2 Posteriormente, a IFRS 1 foi alterada várias vezes para acomodar exigências de adoção pela primeira vez decorrentes de IFRSs novas ou alteradas. Como resultado, a IFRS ficou mais complexa e menos clara. Em 2007, portanto, o Conselho propôs, como parte de seu projeto de melhorias anuais, alterar a IFRS 1 para facilitar a sua compreensão pelo leitor e para melhor acomodar futuras mudanças. A versão da IFRS 1 emitida em 2008 mantém a essência da versão anterior, mas dentro de uma estrutura modificada. Ela substitui a versão anterior e se aplica a entidades que apliquem as IFRSs pela primeira vez

para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2009. A aplicação antecipada é permitida.

Principais características da IFRS

- IN3 A IFRS se aplica quando uma entidade adota as IFRSs pela primeira vez por meio de uma declaração explícita e sem reservas de cumprimento das IFRSs.
- IN4 Em geral, a IFRS requer que uma entidade cumpra com cada IFRS vigente no final de seu primeiro período de relatório de acordo com as IFRSs. Particularmente, a IFRS requer que uma entidade faça o seguinte na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs que ela elabora como ponto de partida para a sua contabilização de acordo com as IFRSs:
- (a) reconhecerá todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é requerido pelas IFRSs;
 - (b) não reconhecerá itens como ativos ou passivos se as IFRSs não permitirem esse reconhecimento;
 - (c) reclassificar itens que reconheceu conforme os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGAs) anteriores como um tipo de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido, mas que são um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido de acordo com as IFRSs; e
 - (d) aplicará as IFRSs ao mensurar todos os ativos e passivos reconhecidos.
- IN5 A IFRS garante isenções limitadas desses requisitos em áreas específicas em que o custo de cumpri-los provavelmente excedesse os benefícios aos usuários de demonstrações financeiras. A IFRS também proíbe a aplicação retrospectiva das IFRSs em algumas áreas, particularmente onde a aplicação retrospectiva exigisse julgamentos da administração sobre as condições passadas após o resultado de uma transação específica já ser conhecido.
- IN6 A IFRS requer divulgações que expliquem como a transição dos PCGAs anteriores para as IFRSs afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.
- IN7 Uma entidade é obrigada a aplicar a IFRS se suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs forem para um período iniciado em ou após 1º de julho de 2009. A aplicação antecipada é encorajada.

Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 1 **Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs)**

Objetivo

- 1 O objetivo desta IFRS é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs da entidade e seus relatórios financeiros intermediários para parte do período coberto por essas demonstrações financeiras contenham informações de alta qualidade que:
- (a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em todos os períodos apresentados;
 - (b) forneçam um ponto de partida adequado para a contabilização de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs); e
 - (c) possam ser geradas a um custo que não exceda os benefícios.

Alcance

- 2 Uma entidade aplicará esta IFRS em:
- (a) suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs; e
 - (b) cada relatório financeiro intermediário, se houver, que apresentar de acordo com a IAS 34 – Relatório Financeiro Intermediário para parte do período coberto por suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.

- 3 As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* de uma entidade são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que a entidade adota as *IFRSs*, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de cumprimento das *IFRSs*. As demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* são as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* de uma entidade se, por exemplo, a entidade:
- (a) apresentou suas demonstrações financeiras anteriores mais recentes:
 - (i) de acordo com requisitos nacionais que não são consistentes com as *IFRSs* em todos os aspectos;
 - (ii) em conformidade com as *IFRSs* em todos os aspectos, exceto que as demonstrações financeiras não continham uma declaração explícita e sem reservas de que elas cumpriam as *IFRSs*;
 - (iii) contendo uma declaração explícita de cumprimento de algumas *IFRSs*, mas não todas;
 - (iv) de acordo com requisitos nacionais inconsistentes com as *IFRSs*, utilizando algumas *IFRSs* individuais para contabilizar itens para os quais não existiam requisitos nacionais; ou
 - (v) de acordo com requisitos nacionais, com uma conciliação de alguns valores com os valores determinados de acordo com as *IFRSs*;
 - (b) elaborou demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* somente para uso interno, sem disponibilizá-las aos sócios da entidade ou a quaisquer outros usuários externos;
 - (c) preparou um “pacote” de relatórios de acordo com as *IFRSs* para fins de consolidação, mas não preparou um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme definido na *IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revisada em 2007); ou
 - (d) não apresentou demonstrações financeiras para períodos anteriores.
- 4 Esta *IFRS* se aplica quando uma entidade adota as *IFRSs* pela primeira vez. Ela não se aplica quando, por exemplo, uma entidade:
- (a) deixar de apresentar demonstrações financeiras de acordo com requisitos nacionais, tendo as apresentado anteriormente bem como um outro conjunto de demonstrações financeiras que continham uma declaração explícita e sem reservas de cumprimento das *IFRSs*;
 - (b) apresentou demonstrações financeiras no exercício anterior de acordo com requisitos nacionais e essas demonstrações financeiras continham uma declaração explícita e sem reservas de cumprimento das *IFRSs*; ou
 - (c) apresentou demonstrações financeiras no exercício anterior que continham uma declaração explícita e sem reservas de cumprimento das *IFRSs*, ainda que os auditores tenham apresentado ressalvas em seu relatório de auditoria sobre essas demonstrações financeiras.
- 5 Esta *IFRS* não se aplica a mudanças nas políticas contábeis feitas por uma entidade que já aplica as *IFRSs*. Essas mudanças estão sujeitas a:
- (a) requisitos de mudanças nas políticas contábeis da *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*; e
 - (b) requisitos transitórios específicos em outras *IFRSs*.

Reconhecimento e mensuração

Demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*

- 6 Uma entidade preparará e apresentará uma *demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs*. Esse é o ponto de partida para a sua contabilização de acordo com as *IFRSs*.

Políticas contábeis

- 7 Uma entidade utilizará as mesmas políticas contábeis em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* e durante todos os períodos apresentados em suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs*. Essas políticas contábeis cumprirão cada *IFRS* vigente no final de seu primeiro período de relatório de acordo com as *IFRSs*, exceto conforme especificado nos parágrafos 13-19 e nos Apêndices B-E.

- 8 Uma entidade não aplicará diferentes versões das *IFRSs* que estavam vigentes em datas anteriores. Uma entidade pode aplicar uma nova *IFRS* que ainda não seja obrigatória se a sua aplicação antecipada for permitida.

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das *IFRSs*

Contexto

O encerramento do primeiro período de relatório de acordo com as *IFRSs* da entidade A é em 31 de dezembro de 20X5. A entidade A decide apresentar informações comparativas nessas demonstrações financeiras para um exercício somente (*vide* parágrafo 21). Portanto, sua data de transição para as *IFRSs* é o início das atividades em 1º de janeiro de 20X4 (ou, de forma equivalente, no encerramento das atividades em 31 de dezembro de 20X3). A entidade A apresentou demonstrações financeiras de acordo com seus *PCGAs anteriores* anualmente até 31 de dezembro de cada ano, inclusive até 31 de dezembro de 20X4.

Aplicação de requisitos

A entidade A deve aplicar as *IFRSs* vigentes para períodos findos em 31 de dezembro de 20X5:

- (a) ao elaborar e apresentar sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* em 1º de janeiro de 20X4; e
- (b) ao elaborar e apresentar sua demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X5 (incluindo valores comparativos para 20X4), demonstração do resultado abrangente, demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstração dos fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X5 (incluindo valores comparativos para 20X4) e divulgações (incluindo informações comparativas para 20X4).

Se uma nova *IFRS* ainda não é obrigatória, mas permite a aplicação antecipada, a entidade A pode, mas não é obrigada, a aplicar essa *IFRS* em suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs*.

- 9 As disposições transitórias *IFRSs* se aplicam a mudanças nas políticas contábeis feitas por uma entidade que já utiliza as *IFRSs*; elas não se aplicam a uma transição para as *IFRSs* por uma adotante pela primeira vez, exceto conforme especificado nos Apêndices B-E.
- 10 Exceto conforme descrito nos parágrafos 13–19 e nos Apêndices B-E, uma entidade, em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*:
- (a) reconhecerá todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é requerido pelas *IFRSs*;
 - (b) não reconhecerá itens como ativos ou passivos se as *IFRSs* não permitirem esse reconhecimento;
 - (c) reclassificará itens que reconheceu conforme os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (*PCGAs*) anteriores como um tipo de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido, mas que são um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido de acordo com as *IFRSs*; e
 - (d) aplicará as *IFRSs* ao mensurar todos os ativos e passivos reconhecidos.
- 11 As políticas contábeis que uma entidade utiliza em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* podem diferir daquelas que ela utilizou para a mesma data usando seus *PCGAs* anteriores. Os ajustes resultantes decorrem de eventos e transações antes da data de transição para as *IFRSs*. Portanto, uma entidade reconhecerá esses ajustes diretamente em lucros acumulados (ou, se apropriado, uma outra categoria do patrimônio líquido) na data de transição para as *IFRSs*.
- 12 Esta *IFRS* estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* de uma entidade deve cumprir cada *IFRS*:
- (a) os parágrafos 14–17 e o Apêndice B proíbem a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras *IFRSs*.
 - (b) os Apêndices C-E concedem isenções de alguns requisitos de outras *IFRSs*.

Exceções à aplicação retrospectiva de outras *IFRSs*

- 13 Esta *IFRS* proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras *IFRSs*. Essas exceções estão previstas nos

parágrafos 14–17 e no Apêndice B.

Estimativas

- 14 **As estimativas de uma entidade de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs serão consistentes com as estimativas feitas para a mesma data de acordo com os PCGAs anteriores (após ajustes para refletir qualquer diferença nas políticas contábeis), exceto se houver evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas.**
- 15 Uma entidade pode receber informações após a data de transição para as IFRSs sobre as estimativas que tinha feito de acordo com os PCGAs anteriores. De acordo com o parágrafo 14, uma entidade tratará o recebimento dessas informações do mesmo modo que eventos após o período de relatório que não requerem ajustes de acordo com a IAS 10 – *Eventos após o Período de Relatório*. Por exemplo, presume-se que a data de transição para as IFRSs de uma entidade seja 1º de janeiro de 20X4 e novas informações em 15 de julho de 20X4 exigem a revisão de uma estimativa feita de acordo com os PCGAs anteriores em 31 de dezembro de 20X3. A entidade não refletirá essas novas informações em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs (a menos que as estimativas requeiram ajuste em relação a quaisquer diferenças nas políticas contábeis ou haja evidência objetiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade refletirá essas novas informações em lucros e perdas (ou, se apropriado, em outros resultados abrangentes) para o exercício findo em 31 de dezembro 20X4.
- 16 Uma entidade pode precisar fazer estimativas de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs que não foram exigidas nessa data de acordo com os PCGAs anteriores. Para obter consistência com a IAS 10, essas estimativas de acordo com as IFRSs refletirão condições que existiam na data de transição para as IFRSs. Particularmente, estimativas na data de transição para as IFRSs de preços de mercado, taxas de juros ou taxas de câmbio refletirão as condições de mercado nessa data.
- 17 Os parágrafos 14–16 se aplicam à demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs. Eles também se aplicam a um período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade, caso em que as referências à data de transição para as IFRSs são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

Isenções de outras IFRSs

- 18 Uma entidade pode decidir usar uma ou mais das isenções contidas nos Apêndices C-E. Uma entidade não aplicará essas isenções por analogia a outros itens.
- 19 [Excluído]

Apresentação e divulgação

- 20 Esta IFRS não fornece isenções dos requisitos de apresentação e divulgação em outras IFRSs

Informações comparativas

- 21 Para cumprir a IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade incluirão pelo menos três demonstrações da posição financeira, duas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes, duas demonstrações do resultado separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações das mudanças do patrimônio líquido e respectivas notas explicativas, incluindo informações comparativas.

Informações comparativas e resumos históricos não preparados de acordo com as IFRSs

- 22 Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados selecionados para períodos antes do primeiro período para o qual elas apresentam informações comparativas completas de acordo com as IFRSs. Esta IFRS não exige esses resumos para cumprir os requisitos de reconhecimento e mensuração das IFRSs. Além disso, algumas entidades apresentam informações comparativas de acordo com os PCGAs anteriores, bem como as informações comparativas exigidas pelas IAS 1. Em quaisquer demonstrações financeiras que contenham resumos históricos ou informações comparativas de acordo com os PCGAs anteriores, uma entidade:
- (a) indicará as informações de acordo com os PCGAs anteriores de forma proeminente como não preparadas de acordo com as IFRSs; e

- (b) divulgará a natureza dos principais ajustes que as tornariam em conformidade com as *IFRSs*. Uma entidade não precisa quantificar esses ajustes.

Explicação da transição para as *IFRSs*

- 23 **Uma entidade explicará como a transição dos PCGAs anteriores para as *IFRSs* afetou sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.**

Conciliações

- 24 Para cumprir o parágrafo 23, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* de uma entidade incluirão:
- (a) conciliações de seu patrimônio líquido de acordo com os PCGAs anteriores com seu patrimônio líquido de acordo com as *IFRSs* para ambas as datas a seguir:
 - (i) a data de transição para as *IFRSs*; e
 - (ii) o final do último período apresentado nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade de acordo com os PCGAs anteriores.
 - (b) uma conciliação do seu resultado abrangente total de acordo com as *IFRSs* para o último período nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa conciliação será o resultado abrangente total de acordo com os PCGAs anteriores para o mesmo período ou, se uma entidade não informou esse total, lucros e perdas de acordo com os PCGAs anteriores.
 - (c) se a entidade reconheceu ou reverteu quaisquer perdas por redução ao valor recuperável pela primeira vez ao elaborar sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*; as divulgações que a *IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos* teriam exigido, se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por redução ao valor recuperável ou reversões no período iniciado na data de transição para as *IFRSs*.
- 25 As conciliações exigidas pelo parágrafo 24(a) e (b) fornecerão detalhes suficientes para permitir que os usuários entendam os ajustes relevantes à demonstração da posição financeira e à demonstração do resultado abrangente. Se uma entidade apresentou uma demonstração dos fluxos de caixa de acordo com seus PCGAs anteriores, ela também explicará os ajustes relevantes à demonstração dos fluxos de caixa.
- 26 Se uma entidade tomar conhecimento de erros cometidos de acordo com os PCGAs anteriores, as conciliações exigidas pelo parágrafo 24(a) e (b) diferenciarão a correção desses erros das mudanças nas políticas contábeis.
- 27 A *IAS 8* não se aplica a mudanças nas políticas contábeis que uma entidade realiza quando adota as *IFRSs* ou a mudanças nessas políticas até após ela apresentar suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs*. Portanto, os requisitos da *IAS 8* sobre mudanças nas políticas contábeis não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* de uma entidade.
- 27A Se durante o período coberto por suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* uma entidade mudar suas políticas contábeis ou seu uso das isenções contidas nesta *IFRS*, ela explicará as mudanças entre seu primeiro relatório financeiro intermediário de acordo com as *IFRSs* e suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs*, conforme o parágrafo 23, e atualizará as conciliações requeridas pelo parágrafo 24(a) e (b).
- 28 Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras para períodos anteriores, suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* divulgarão esse fato.

Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros

- 29 Uma entidade pode designar um ativo financeiro anteriormente reconhecido para um ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado de acordo com o parágrafo D19A. A entidade divulgará o valor justo de ativos financeiros assim designados na data da designação e sua classificação e valor contábil nas demonstrações financeiras anteriores.
- 29A Uma entidade pode designar um passivo financeiro anteriormente reconhecido para um passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado de acordo com o parágrafo D19. A entidade divulgará o valor justo dos passivos financeiros assim designados na data da designação e sua classificação e valor contábil nas demonstrações financeiras anteriores.

Utilização do valor justo como custo atribuído

- 30 Se uma entidade utilizar o valor justo em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* como

custo atribuído para um item do imobilizado, uma propriedade para investimento ou um ativo intangível (*vide* parágrafos D5 e D7), as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* da entidade, para cada rubrica na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*, divulgarão:

- (a) o valor total desses valores justos; e
- (b) o ajuste total aos valores contábeis de acordo com os PCGAs anteriores.

Uso do custo atribuído para investimentos em subsidiárias, empreendimentos em conjunto e coligadas

31 Da mesma forma, se uma entidade utilizar o custo atribuído em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* para um investimento em uma subsidiária, empreendimento em conjunto ou coligada em suas demonstrações financeiras separadas (*vide* parágrafo D15), as primeiras demonstrações financeiras separadas de acordo com as *IFRSs* da entidade divulgarão:

- (a) o custo atribuído total dos investimentos cujo custo atribuído seja o seu valor contábil de acordo com os PCGAs anteriores;
- (b) o custo atribuído total dos investimentos cujo custo atribuído seja o valor justo; e
- (c) o ajuste total aos valores contábeis de acordo com os PCGAs anteriores.

Uso de custo atribuído para ativos de petróleo e gás

31A Se uma entidade utilizar a isenção no parágrafo D8A(b) para ativos de petróleo e gás, ela divulgará esse fato e a base sobre a qual foram alocados os valores contábeis determinados de acordo com os PCGAs anteriores.

Uso de custo atribuído para operações sujeitas a regulamentos de tarifas

31B Se uma entidade utilizar a isenção no parágrafo D8B para operações sujeitas a regulamentos de tarifas, ela divulgará esse fato e a base sobre a qual os valores contábeis foram determinados de acordo com os PCGAs anteriores.

Uso de custo atribuído após hiperinflação severa

31C Se uma entidade decidir mensurar ativos e passivos ao valor justo e utilizar esse valor justo como o custo atribuído em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* devido à hiperinflação severa (*vide* parágrafos D26-D30), as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* da entidade divulgarão uma explicação sobre como, e por que, a entidade tinha, e a seguir deixou de ter, uma moeda funcional que possuía ambas as seguintes características:

- (a) um índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda.
- (b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.

Relatórios financeiros intermediários

32 Para cumprir o parágrafo 23, se uma entidade apresentar um relatório financeiro intermediário de acordo com a *IAS 34* para parte do período coberto por suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs*, a entidade atenderá aos seguintes requisitos, além dos requisitos da *IAS 34*:

- (a) Cada relatório financeiro intermediário, se a entidade apresentou um relatório financeiro intermediário para o período intermediário comparável do exercício financeiro imediatamente anterior, incluirá:
 - (i) uma conciliação de seu patrimônio líquido de acordo com os PCGAs anteriores no final desse período intermediário comparável com seu patrimônio líquido de acordo com as *IFRSs* nessa data; e
 - (ii) uma conciliação de seu resultado abrangente total de acordo com as *IFRSs* para esse período intermediário comparável (atual e acumulado no ano). O ponto de partida para essa conciliação será o resultado abrangente total de acordo com os PCGAs anteriores para esse período ou, se uma entidade não informou esse total, lucros e perdas de acordo com os PCGAs anteriores.
- (b) Além das conciliações exigidas pelo item (a), o primeiro relatório financeiro intermediário de uma entidade de acordo com a *IAS 34* para parte do período coberto por suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* incluirá as conciliações descritas no parágrafo 24(a) e (b) (complementadas pelos detalhes exigidos pelos parágrafos 25 e 26) ou uma referência cruzada com outro documento publicado que incluía essas conciliações.

- (c) Se uma entidade mudar suas políticas contábeis ou seu uso de isenções contidas nesta *IFRS*, ela explicará as mudanças em cada um desses relatórios financeiros intermediários de acordo com o parágrafo 23 e atualizará as conciliações requeridas por (a) e (b).

33 A IAS 34 exige divulgações mínimas, que são baseadas na suposição de que usuários do relatório financeiro intermediário também têm acesso às demonstrações financeiras anuais mais recentes. Entretanto, a IAS 34 também exige que uma entidade divulgue “quaisquer eventos ou transações que forem relevantes para o entendimento do período intermediário corrente”. Portanto, se uma adotante pela primeira vez não divulgou, em suas demonstrações financeiras anuais mais recentes de acordo com os PCGAs anteriores, informações relevantes para um entendimento do período intermediário corrente, seu relatório financeiro intermediário divulgará essas informações ou incluirá uma referência cruzada com outro documento publicado que as inclua.

Data de vigência

- 34 Uma entidade aplicará esta *IFRS* se suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs* estiverem relacionadas a um período iniciado em ou após 1º de julho de 2009. A aplicação antecipada é permitida.
- 35 Uma entidade aplicará as alterações nos parágrafos D1(n) e D23 para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 23 – *Custos de Empréstimos* (tal como revisada em 2007) para um período anterior, essas alterações serão aplicadas para esse período anterior.
- 36 A *IFRS 3 – Combinações de Negócios* (tal como revisada em 2008) alterou os parágrafos 19, C1 e C4(f) e (g). Se uma entidade aplicar a *IFRS 3* (revisada em 2008) a um período anterior, as alterações também serão aplicadas a esse período anterior.
- 37 A *IAS 27 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (tal como alterada em 2008) alterou os parágrafos B1 e B7. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (alterada em 2008) para um período anterior, as alterações serão aplicadas para esse período anterior.
- 38 *Custo de um Investimento em uma Subsidiária, Entidade Controlada em Conjunto ou Coligada* (Alterações à *IFRS 1* e à IAS 27), emitida em maio de 2008, acrescentou os parágrafos 31, D1(g), D14 e D15. Uma entidade aplicará esses parágrafos para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2009. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar os parágrafos para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 39 O parágrafo B7 foi alterado por *Melhorias às IFRSs* emitida em maio de 2008. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (alterada em 2008) para um período anterior, as alterações serão aplicadas para esse período anterior.
- 39A *Isenções Adicionais para Adotantes pela Primeira Vez* (Alterações à *IFRS 1*), emitida em julho de 2009, acrescentou os parágrafos 31A, D8A, D9A e D21A e alterou o parágrafo D1(c), (d) e (l). Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar as alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 39B [Excluído]
- 39C *IFRIC 19 – Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos de Patrimônio* acrescentou o parágrafo D25. Uma entidade aplicará essa alteração quando aplicar a *IFRIC 19*.
- 39D *Isenção Limitada de Divulgações da IFRS 7 Comparativas para Adotantes pela Primeira Vez* (Alteração à *IFRS 1*), emitida em janeiro de 2010, acrescentou o parágrafo E3. Uma entidade aplicará essa alteração para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2010. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar a alteração para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 39E *Melhorias às IFRSs*, emitida em maio de 2010, acrescentou os parágrafos 27A, 31B e D8B e alterou os parágrafos 27, 32, D1(c) e D8. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2011. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar as alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato. Entidades que adotaram as *IFRSs* em períodos anteriores à data de vigência da *IFRS 1* ou aplicaram a *IFRS 1* em um período anterior podem aplicar a alteração ao parágrafo D8 retrospectivamente no primeiro período anual após a alteração entrar em vigor. Uma entidade que aplicar o parágrafo D8 retrospectivamente divulgará esse fato.

- 39F *Divulgações — Transferências de Ativos Financeiros* (Alterações à IFRS 7), emitida em outubro de 2010, acrescentou o parágrafo E4. Uma entidade aplicará essa alteração para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2011. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar a alteração para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 39G *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros*, emitida em outubro de 2010, alterou os parágrafos 29, B1–B5, D1(j), D14, D15, D19 e D20, acrescentou os parágrafos 29A, B8, B9, D19A–D19D, E1 e E2 e excluiu o parágrafo 39B. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a IFRS 9, tal como emitida em outubro de 2010.
- 39H *Hiperinflação Severa e Eliminação de Datas Fixas para Adotantes pela Primeira Vez* (Alterações à IFRS 1), emitida em dezembro de 2010, alterou os parágrafos B2, D1 e D20 e acrescentou os parágrafos 31C e D26–D30. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2011. A aplicação antecipada é permitida.
- 39I *A IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas* e *a IFRS 11 – Negócios em Conjunto*, emitidas em maio de 2011, alteraram os parágrafos 31, B7, C1, D1, D14 e D15 e acrescentaram o parágrafo D31. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.
- 39J *A IFRS 13 – Mensuração ao Valor Justo*, emitida em maio de 2011, excluiu o parágrafo 19, alterou a definição de valor justo do Apêndice A e alterou os parágrafos D15 e D20. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a IFRS 13.
- 39K *Apresentação de Itens de Outros Resultados Abrangentes* (Alterações à IAS 1), emitida em junho de 2011, alterou o parágrafo 21. Uma entidade aplicará essa alteração quando aplicar a IAS 1, tal como alterada em junho de 2011.
- 39L *A IAS 19 – Benefícios aos Empregados* (tal como alterada em junho de 2011) alterou o parágrafo D1, excluiu os parágrafos D10 e D11 e acrescentou o parágrafo E5. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a IAS 19 (tal como alterada em junho de 2011).
- 39M *A IFRIC 20 – Custos de Remoção de Estéril na Fase de Produção de uma Mina de Superfície* acrescentou o parágrafo D32 e alterou o parágrafo D1. Uma entidade aplicará essa alteração quando aplicar a IFRIC 20.

Revogação da IFRS 1 (emitida em 2003)

40 Esta IFRS substitui a IFRS 1 (emitida em 2003 e alterada em maio de 2008).

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

adotante pela primeira vez	Entidade que apresenta suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs .
custo atribuído	Valor utilizado como substituto do custo ou do custo depreciado em uma determinada data. A depreciação ou amortização subsequente pressupõe que a entidade havia reconhecido inicialmente o ativo ou passivo naquela data e que seu custo era igual ao custo atribuído.
data de transição para as IFRSs	O início do período mais antigo para o qual uma entidade apresenta informações comparativas completas de acordo com as IFRSs em suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs .
demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs	Demonstração da posição financeira de uma entidade na data de transição para as IFRSs .

Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)	Normas e Interpretações emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). Compreendem: (a) Normas Internacionais de Relatório Financeiro – <i>IFRSs</i> ; (b) Normas Internacionais de Contabilidade; (c) Interpretações <i>IFRIC</i> ; e (d) Interpretações <i>SIC</i> . ^a
PCGAs anteriores	A base de contabilização utilizada por uma adotante pela primeira vez , imediatamente antes da adoção das <i>IFRSs</i> .
primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs	As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adota as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs) , mediante uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as <i>IFRSs</i> .
primeiro período de relatório de acordo com as IFRSs	O período de relatório mais recente coberto pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade.
valor justo	<i>Valor justo</i> é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Vide <i>IFRS 13</i> .)

[a] Definição de *IFRSs* alterada após as mudanças de nomes introduzidas pela Constituição revisada da Fundação de *IFRSs* em 2010.

Apêndice B

Exceções à aplicação retrospectiva de outras *IFRSs*

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

B1 Uma entidade aplicará as seguintes exceções:

- (a) baixa de ativos financeiros e passivos financeiros (parágrafos B2 e B3);
- (b) contabilização de cobertura (parágrafos B4–B6);
- (c) participações de não controladores (parágrafo B7);
- (d) classificação e mensuração de ativos financeiros (parágrafo B8); e
- (e) derivativos embutidos (parágrafo B9).

Baixa de ativos financeiros e passivos financeiros

B2 Exceto conforme permitido pelo parágrafo B3, uma adotante pela primeira vez aplicará os requisitos de baixa da *IFRS 9* prospectivamente para transações que ocorram a partir da data de transição para as *IFRSs*. Por exemplo, se uma adotante pela primeira vez tiver baixado ativos financeiros não derivativos ou passivos financeiros não derivativos de acordo com seus PCGAs anteriores, como resultado de uma transação que ocorreu antes da data de transição para as *IFRSs*, ela não reconhecerá esses ativos e passivos de acordo com as *IFRSs* (exceto se eles se qualificarem para reconhecimento como resultado de uma transação ou evento posterior).

B3 Não obstante o parágrafo B2, uma entidade pode aplicar os requisitos de baixa da *IFRS 9* retrospectivamente a partir de uma data escolhida por ela, desde que as informações necessárias para aplicar a *IFRS 9* a ativos financeiros e passivos

financeiros baixados como resultado de transações passadas tenham sido obtidas na época da contabilização inicial dessas transações.

Contabilização de cobertura

- B4 Conforme exigido pela *IFRS 9*, na data de transição para as *IFRSs*, uma entidade:
- (a) mensurará todos os derivativos ao valor justo; e
 - (b) eliminará todas as perdas e ganhos diferidos em derivativos que foram apresentados de acordo com os PCGAs anteriores como se fossem ativos ou passivos.
- B5 Uma entidade não refletirá em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilização 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 vendida; ou em que o item protegido é uma posição líquida). Contudo, se uma entidade designou uma posição líquida como um item protegido de acordo com os PCGAs anteriores, ela pode designar um item individual dentro dessa posição líquida como um item protegido de acordo com as *IFRSs*, contanto que o faça até a data de transição para as *IFRSs*.
- B6 Se, antes da data de transição para as *IFRSs*, uma entidade tivesse designado uma transação como uma cobertura, mas a cobertura não atender às condições para contabilização de cobertura da *IAS 39*, a entidade aplicará os parágrafos 91 e 101 da *IAS 39* para descontinuar a contabilização de cobertura. As transações celebradas antes da data de transição para as *IFRSs* não serão designadas retrospectivamente como coberturas.

Participações de não controladores

- B7 Uma adotante pela primeira vez aplicará os seguintes requisitos da *IFRS 10* prospectivamente a partir da data de transição para as *IFRSs*:
- (a) o requisito no parágrafo B94 de que o resultado abrangente total seja atribuído aos sócios da controladora e às participações de não controladores, mesmo se isso resultar no fato de as participações de não controladores terem um saldo devedor;
 - (b) os requisitos nos parágrafos 23 e B93 para a contabilização de mudanças em participações societárias da controladora em uma subsidiária que não resultem em uma perda do controle; e
 - (c) os requisitos nos parágrafos B97-B99 para a contabilização de uma perda de controle sobre uma subsidiária e os respectivos requisitos do parágrafo 8A da *IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas*.

Contudo, se uma adotante pela primeira vez escolher aplicar a *IFRS 3* retrospectivamente a combinações de negócios passadas, ela também aplicará a *IFRS 10* em conformidade com o parágrafo C1 desta *IFRS*.

Classificação e mensuração de ativos financeiros

- B8 Uma entidade avaliará se um ativo financeiro atende às condições no parágrafo 4.1.2 da *IFRS 9* com base nos fatos e circunstâncias que existirem na data de transição para as *IFRSs*.

Derivativos embutidos

- B9 Uma adotante pela primeira vez avaliará se é necessário que um derivativo embutido seja separado do contrato principal e contabilizado como um derivativo, com base nas condições que existiam na data que ocorrer depois entre a data em que ela se tornou parte do contrato pela primeira vez e a data em que uma reavaliação é requerida pelo parágrafo B4.3.11 da *IFRS 9*.

Apêndice C

Isenções para combinações de negócios

reconheceu antes da data de transição para as IFRSs.

- C1 Uma adotante pela primeira vez pode escolher não aplicar a IFRS 3 retrospectivamente a combinações de negócios passadas (combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Entretanto, se uma adotante pela primeira vez reapresentar qualquer combinação de negócios para cumprir a IFRS 3, ela reapresentará todas as combinações de negócios posteriores e também aplicará a IFRS 10 a partir dessa mesma data. Por exemplo, se uma adotante pela primeira vez decidir reapresentar uma combinação de negócios que ocorreu em 30 de junho de 20X6, ela reapresentará todas as combinações de negócios que ocorreram entre 30 de junho de 20X6 e a data de transição para as IFRSs e também aplicará a IFRS 10 a partir de 30 de junho de 20X6.
- C2 Uma entidade não precisa aplicar a IAS 21 – *Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio* retrospectivamente aos ajustes do valor justo e ágio resultantes de combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente a esses ajustes do valor justo e ágio, ela os tratará como ativos e passivos da entidade, em vez de como ativos e passivos da adquirida. Portanto, tanto esse ágio quanto os ajustes do valor justo já estão expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são reconhecidos usando a taxa de câmbio aplicada de acordo com os PCGAs anteriores.
- C3 Uma entidade pode aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustes do valor justo e ágio que surgem em:
- (a) todas as combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs; ou
 - (b) todas as combinações de negócios que a entidade escolheu reapresentar para cumprir a IFRS 3, conforme permitido pelo parágrafo C1 acima.
- C4 Se uma adotante pela primeira vez não aplicar a IFRS 3 retrospectivamente a uma combinação de negócios passada, isso acarreta as seguintes consequências para essa combinação de negócios:
- (a) A adotante pela primeira vez manterá a mesma classificação (como uma aquisição pela adquirente legal, uma aquisição reversa pela adquirida legal, ou uma união de interesses) como em suas demonstrações financeiras de acordo com os PCGAs anteriores.
 - (b) A adotante pela primeira vez reconhecerá todos seus ativos e passivos na data de transição para as IFRSs que foram adquiridos ou assumidos em uma combinação de negócios passada, exceto:
 - (i) alguns ativos financeiros e passivos financeiros baixados de acordo com os PCGAs anteriores (*vide* parágrafo B2); e
 - (ii) ativos, incluindo ágio, e passivos que não foram reconhecidos na demonstração consolidada da posição financeira da adquirente de acordo com os PCGAs anteriores e também não se qualificariam para reconhecimento de acordo com as IFRSs na demonstração separada da posição financeira da adquirida (*vide* (f)-(i) abaixo).
- A adotante pela primeira vez reconhecerá qualquer mudança resultante, ajustando os lucros acumulados (ou, se apropriado, outra rubrica do patrimônio líquido), exceto se a mudança resultar do reconhecimento de um ativo intangível que foi anteriormente incluído no ágio (*vide* (g)(i) abaixo).
- (c) A adotante pela primeira vez excluirá de sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRSs qualquer item reconhecido de acordo com os PCGAs anteriores que não se qualifique para reconhecimento como um ativo ou passivo de acordo com as IFRSs. A adotante pela primeira vez contabilizará a mudança resultante da seguinte forma:
 - (i) a adotante pela primeira vez pode ter classificado uma combinação de negócios passada como uma aquisição e ter reconhecido como um ativo intangível um item que não se qualifica para reconhecimento como um ativo, de acordo com a IAS 38 – *Ativos Intangíveis*. Ela reclassificará esse item (e o respectivo imposto diferido e as participações de não controladores, se houver) como parte do ágio (exceto se ela deduziu o ágio diretamente do patrimônio líquido de acordo com os PCGAs anteriores, *vide* (g)(i) e (i) abaixo).
 - (ii) a adotante pela primeira vez reconhecerá todas as outras mudanças resultantes em lucros acumulados.¹

¹ Essas mudanças incluem reclassificações de ou para ativos intangíveis, se o ágio não foi reconhecido como um ativo, de acordo com os PCGAs anteriores. Isto ocorre se, de acordo com os PCGAs anteriores, a entidade (a) deduziu o ágio diretamente do patrimônio líquido ou (b) não tratou a combinação de negócios como uma aquisição.

- (d) As *IFRSs* exigem a mensuração subsequente de alguns ativos e passivos em uma base que não seja baseada no custo original como, por exemplo, o valor justo. A adotante pela primeira vez mensurará esses ativos e passivos dessa forma em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*, mesmo se eles foram adquiridos ou assumidos em uma combinação de negócios passada. Ela reconhecerá qualquer mudança resultante no valor contábil, ajustando os lucros acumulados (ou, se apropriado, outra categoria do patrimônio líquido), e não no ágio.
- (e) Imediatamente após a combinação de negócios, o valor contábil de acordo com os PCGAs anteriores de ativos adquiridos e passivos assumidos nessa combinação de negócios será seu custo atribuído de acordo com as *IFRSs* nessa data. Se as *IFRSs* exigirem uma mensuração baseada no custo desses ativos e passivos em uma data posterior, esse custo atribuído será a base para a depreciação ou amortização baseada no custo a partir da data da combinação de negócios.
- (f) Se um ativo adquirido ou passivo assumido em uma combinação de negócios passada não foi reconhecido de acordo com os PCGAs anteriores, ele não tem um custo atribuído de zero na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*. Em vez disso, a adquirente reconhecerá e mensurará em sua demonstração consolidada da posição financeira utilizando a base que as *IFRSs* exigiriam na demonstração da posição financeira da adquirida. Para ilustrar: se a adquirente não tivesse, de acordo com os PCGAs anteriores, capitalizado arrendamentos financeiros adquiridos em uma combinação de negócios passada, ela deveria capitalizar esses arrendamentos em suas demonstrações financeiras consolidadas, como a *IAS 17 – Arrendamentos* exigiria que a adquirida fizesse em sua demonstração da posição financeira de acordo com as *IFRSs*. Da mesma forma, se a adquirente não tivesse, de acordo com os PCGAs anteriores, reconhecido um passivo contingente que ainda existe na data de transição para as *IFRSs*, ela deveria reconhecer esse passivo contingente nessa data, exceto se a *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* proibisse seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida. Por outro lado, se um ativo ou passivo fosse incluído no ágio de acordo com os PCGAs anteriores, mas tivesse sido reconhecido separadamente de acordo com a *IFRS 3*, esse ativo ou passivo permaneceria no ágio, exceto se as *IFRSs* exigissem seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida.
- (g) O valor contábil do ágio na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs* será seu valor contábil de acordo com os PCGAs anteriores, na data de transição para as *IFRSs*, após os dois ajustes a seguir:
 - (i) Se exigido pelo item (c)(i) acima, a adotante pela primeira vez aumentará o valor contábil do ágio ao reclassificar um item que reconheceu como um ativo intangível de acordo com os PCGAs anteriores. Da mesma forma, se o item (f) acima exigir que a adotante pela primeira vez reconheça um ativo intangível que foi incluído no ágio reconhecido de acordo com os PCGAs anteriores, a adotante pela primeira vez reduzirá o valor contábil do ágio (e, se aplicável, ajustará o imposto diferido e as participações de não controladores).
 - (ii) Independentemente de haver alguma indicação de que o ágio possa ter problemas de recuperação, a adotante pela primeira vez aplicará a *IAS 36* ao testar o ágio quanto à redução ao valor recuperável na data de transição para as *IFRSs* e reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante em lucros acumulados (ou, se exigido pela *IAS 36*, em *superavit* de reavaliação). O teste de redução ao valor recuperável será baseado nas condições na data de transição para as *IFRSs*.
- (h) Nenhum outro ajuste será feito ao valor contábil do ágio na data de transição para as *IFRSs*. Por exemplo, a adotante pela primeira vez não rerepresentará o valor contábil do ágio:
 - (i) para excluir pesquisa e desenvolvimento em andamento adquiridos nessa combinação de negócios (exceto se o ativo intangível relacionado se qualificar para reconhecimento de acordo com a *IAS 38* na demonstração da posição financeira da adquirido);
 - (ii) para ajustar a amortização anterior do ágio;
 - (iii) para reverter ajustes ao ágio que a *IFRS 3* não permitiria, mas que foram feitos de acordo com os PCGAs anteriores por causa de ajustes a ativos e passivos entre a data da combinação de negócios e a data de transição para as *IFRSs*.
- (i) Se a adotante pela primeira vez reconheceu o ágio como uma dedução do patrimônio líquido, de acordo com os PCGAs anteriores:
 - (i) ela não reconhecerá esse ágio em sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*. Além disso, ela não reclassificará esse ágio para lucros e perdas, se ela alienar a subsidiária ou se o

investimento na subsidiária apresentar problemas de recuperação.

- (ii) os ajustes resultantes da resolução subsequente de uma contingência que afetam a contrapartida de compra serão reconhecidos em lucros acumulados.
 - (j) De acordo com os PCGAs anteriores, a adotante pela primeira vez pode não ter consolidado uma subsidiária adquirida em uma combinação de negócios passada (por exemplo, porque a controladora não a considerou como uma subsidiária de acordo com os PCGAs anteriores ou não elaborou demonstrações financeiras consolidadas). A adotante pela primeira vez ajustará os valores contábeis dos ativos e passivos da subsidiária aos valores que as IFRSs exigiram na demonstração da posição financeira da subsidiária. O custo atribuído do ágio é igual à diferença na data de transição para as IFRSs entre:
 - (i) a participação da controladora nesses valores contábeis ajustados; e
 - (ii) o custo nas demonstrações financeiras separadas da controladora de seu investimento na subsidiária.
 - (k) A mensuração de participações de não controladores e impostos diferidos resulta da mensuração de outros ativos e passivos. Portanto, os ajustes acima aos ativos e passivos reconhecidos afetam as participações de não controladores e os impostos diferidos.
- C5 A isenção para combinações de negócios passadas também se aplica a aquisições passadas de investimentos em coligadas e de participações em empreendimentos em conjunto. Além disso, a data escolhida para o parágrafo C1 se aplica igualmente a todas essas aquisições.

Apêndice D

Isenções de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

- D1 Uma entidade pode decidir usar uma ou mais das seguintes isenções:
- (a) transações de pagamento baseadas em ações (parágrafos D2 e D3);
 - (b) contratos de seguro (parágrafo D4);
 - (c) custo atribuído (parágrafos D5–D8B);
 - (d) arrendamentos (parágrafos D9 e D9A);
 - (e) [excluído]
 - (f) diferenças acumuladas de conversão (parágrafos D12 e D13);
 - (g) investimentos em subsidiárias, empreendimentos em conjunto e coligadas (parágrafos D14 e D15).
 - (h) ativos e passivos de subsidiárias, coligadas e empreendimentos em conjunto (parágrafos D16 e D17);
 - (i) instrumentos financeiros compostos (parágrafo D18);
 - (j) designação de instrumentos financeiros anteriormente reconhecidos (parágrafo D19–D19–D19D);
 - (k) mensuração ao valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial (parágrafo D20);
 - (l) passivos por desativação incluídos no custo do imobilizado (parágrafos D21 e D21A);
 - (m) ativos financeiros ou ativos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12 – *Acordos de Concessão de Serviço* (parágrafo D22);
 - (n) custos de empréstimos (parágrafo D23);
 - (o) transferências de ativos de clientes (parágrafo D24);
 - (p) extinção de passivos financeiros com instrumentos de patrimônio (parágrafo D25);
 - (q) hiperinflação severa (parágrafos D26–D30);

- (r) negócios em conjunto (parágrafo D31); e
- (s) custos de remoção de estéril na fase de produção de uma mina de superfície (parágrafo D32).

Uma entidade não aplicará essas isenções por analogia a outros itens.

Transações de pagamento baseadas em ações

- D2 Uma adotante pela primeira vez é incentivada, mas não obrigada, a aplicar a *IFRS 2 – Pagamento Baseado em Ações* a instrumentos de patrimônio que foram concedidos até 7 de novembro de 2002. Uma adotante pela primeira vez também é incentivada, mas não obrigada, a aplicar a *IFRS 2* a instrumentos de patrimônio que foram concedidos após 7 de novembro de 2002, cujos direitos foram adquiridos antes de (a) data de transição para as *IFRSs* e (b) 1º de janeiro de 2005, o que ocorrer por último. Contudo, se uma adotante pela primeira vez escolher aplicar a *IFRS 2* a esses instrumentos financeiros, ela pode fazê-lo apenas se a entidade tiver divulgado publicamente o valor justo desses instrumentos financeiros, determinados na data de mensuração, conforme definido na *IFRS 2*. Para todas as concessões de instrumentos de patrimônio aos quais a *IFRS 2* não foi aplicada (por exemplo, instrumentos de patrimônio concedidos até 7 de novembro de 2002), uma adotante pela primeira vez divulgará, contudo, as informações exigidas pelos parágrafos 44 e 45 da *IFRS 2*. Se uma adotante pela primeira vez modificar os termos e condições de uma concessão de instrumentos de patrimônio aos quais a *IFRS 2* não foi aplicada, a entidade não precisa aplicar os parágrafos 26–29 da *IFRS 2* se a modificação ocorreu antes da data de transição para as *IFRSs*.
- D3 Uma adotante pela primeira vez é incentivada, mas não obrigada, a aplicar a *IFRS 2* a passivos decorrentes de transações de pagamento baseadas em ações que foram liquidados antes da data de transição para as *IFRSs*. Uma adotante pela primeira vez também é incentivada, mas não obrigada, a aplicar a *IFRS 2* a passivos que foram liquidados antes de 1º de janeiro de 2005. Para passivos aos quais a *IFRS 2* é aplicada, uma adotante pela primeira vez não é obrigada a reapresentar informações comparativas na medida em que as informações sejam relacionadas a um período ou data que seja anterior a 7 de novembro de 2002.

Contratos de seguro

- D4 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da *IFRS 4 – Contratos de Seguro*. A *IFRS 4* restringe mudanças nas políticas contábeis para contratos de seguro, incluindo mudanças feitas por uma adotante pela primeira vez.

Custo atribuído

- D5 Uma entidade pode optar por mensurar um item do imobilizado na data de transição para as *IFRSs* pelo seu valor justo e usar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data.
- D6 Uma adotante pela primeira vez pode optar por usar uma reavaliação de acordo com os PCGAs anteriores de um item do imobilizado na, ou antes da, data de transição para as *IFRSs* como custo atribuído na data da reavaliação, se a reavaliação era, na data da reavaliação, amplamente comparável:
- (a) ao valor justo; ou
 - (b) ao custo ou custo depreciado de acordo com as *IFRSs*, ajustado para refletir, por exemplo, mudanças em um índice de preços geral ou específico.
- D7 As escolhas nos parágrafos D5 e D6 também estão disponíveis para:
- (a) propriedade para investimento, se a entidade escolher usar o método de custo da *IAS 40 – Propriedades para Investimento*; e
 - (b) ativos intangíveis que atendam aos:
 - (i) critérios de reconhecimento da *IAS 38* (incluindo a mensuração confiável do custo original); e
 - (ii) critérios de reavaliação da *IAS 38* (incluindo a existência de um mercado ativo).

Uma entidade não usará essas escolhas para outros ativos ou para passivos.

- D8 Uma adotante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo atribuído de acordo com os PCGAs anteriores para alguns dos, ou todos os, seus ativos e passivos, mensurando-os pelo seu valor justo em uma data específica devido a um evento,

como, por exemplo, uma privatização ou uma oferta pública inicial.

- (a) Se a data de mensuração for *até* a data de transição para as IFRSs, a entidade pode utilizar essas mensurações ao valor justo baseadas em eventos como o custo atribuído para as IFRSs na data dessa mensuração.
- (b) Se a data de mensuração for *após* a data de transição para as IFRSs, mas durante o período coberto pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, as mensurações ao valor justo baseadas em eventos podem ser utilizadas como custo atribuído no momento em que o evento ocorrer. Uma entidade reconhecerá os ajustes resultantes diretamente em lucros acumulados (ou, se apropriado, uma outra categoria do patrimônio líquido) na data de mensuração. Na data de transição para as IFRSs, a entidade estabelecerá o custo atribuído aplicando os critérios dos parágrafos D5–D7 ou mensurará os ativos e passivos de acordo com os outros requisitos nesta IFRS.

D8A De acordo com alguns requisitos contábeis nacionais, custos de exploração e desenvolvimento para propriedades de petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou produção são contabilizados em centros de custo que incluem todas as propriedades em uma área geográfica ampla. Uma adotante pela primeira vez que utiliza essa contabilização de acordo com os PCGAs anteriores pode optar por mensurar ativos de petróleo e gás na data de transição para as IFRSs de acordo com as seguintes bases:

- (a) ativos de exploração e avaliação, pelo valor determinado de acordo com os PCGAs anteriores da entidade; e
- (b) ativos nas fases de desenvolvimento ou produção, pelo valor determinado para o centro de custo de acordo com os PCGAs anteriores da entidade. A entidade alocará esse valor aos ativos subjacentes do centro de custo proporcionalmente usando volumes de reserva ou valores de reserva nessa data.

A entidade testará ativos de exploração e avaliação e ativos nas fases de desenvolvimento e produção quanto à redução ao valor recuperável na data de transição para as IFRSs de acordo com a IFRS 6 – *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais* ou com a IAS 36, respectivamente, e, se necessário, reduzirá o valor determinado de acordo com (a) ou (b) acima. Para os fins deste parágrafo, ativos de petróleo e gás compreendem somente ativos utilizados na exploração, avaliação, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás.

D8B Algumas entidades detêm itens do imobilizado ou ativos intangíveis que são usados, ou eram anteriormente usados, em operações sujeitas a regulamento de tarifas. O valor contábil desses itens pode incluir valores que eram determinados de acordo com PCGAs anteriores mas não se qualificam para capitalização de acordo com as IFRSs. Se for esse o caso, uma adotante pela primeira vez pode escolher utilizar o valor contábil de acordo com PCGAs anteriores desse item na data de transição para as IFRSs como custo atribuído. Se uma entidade aplicar essa isenção a um item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. Na data de transição para as IFRSs, uma entidade testará cada item para o qual essa isenção é utilizada quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a IAS 36. Para as finalidades deste parágrafo, as operações estão sujeitas a regulamento de tarifas se fornecerem bens ou serviços a clientes a preços (ou seja, tarifas) estabelecidos por um órgão autorizado qualificado para estabelecer tarifas que vinculam os clientes e que são destinadas a recuperar os custos específicos incorridos pela entidade ao fornecer os bens ou serviços regulados e para obter um retorno especificado. O retorno especificado poderá ser um mínimo ou uma faixa e não precisa ser um retorno fixo ou garantido.

Arrendamentos

D9 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 – *Determinação se um Acordo Contém um Arrendamento*. Portanto, uma adotante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente na data de transição para as IFRSs contém um arrendamento com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data.

D9A Se uma adotante pela primeira vez houver efetuado a mesma determinação exigida pela IFRIC 4 sobre se um acordo continha um arrendamento de acordo com os PCGAs anteriores, mas em uma data diferente daquela exigida pela IFRIC 4, a adotante pela primeira vez não precisará reavaliar essa determinação quando adotar as IFRSs. Para que uma entidade tenha efetuado a mesma determinação sobre se o acordo continha um arrendamento de acordo com os PCGAs anteriores, essa determinação precisaria ter o mesmo resultado que aquele proveniente da aplicação da IAS 17 – *Arrendamentos* e da IFRIC 4.

D10-D11 [Excluídos]

Diferenças acumuladas de conversão

D12 A IAS 21 exige que uma entidade:

- (a) reconheça algumas diferenças de conversão em outros resultados abrangentes e acumule essas diferenças em um componente separado do patrimônio líquido; e
- (b) na alienação de uma operação no exterior, reclassifique a diferença acumulada de conversão dessa operação no exterior (incluindo, se aplicável, ganhos e perdas nas coberturas relacionadas) do patrimônio líquido para lucros e perdas como parte do ganho ou perda na alienação.

D13 Contudo, uma adotante pela primeira vez não precisa cumprir esses requisitos para diferenças acumuladas de conversão que existiam na data de transição para as *IFRSs*. Se uma adotante pela primeira vez usar essa isenção:

- (a) as diferenças acumuladas de conversão para todas as operações no exterior são presumidas como zero na data de transição para as *IFRSs*; e
- (b) o ganho ou perda em uma alienação subsequente de qualquer operação no exterior excluirá diferenças de conversão que surjam antes da data de transição para as *IFRSs* e incluirá diferenças de conversão posteriores.

Investimentos em subsidiárias, coligadas e empreendimentos em conjunto (*joint ventures*)

D14 Quando uma entidade elabora demonstrações financeiras separadas, a *IAS 27* exige que ela contabilize seus investimentos em subsidiárias, empreendimentos em conjunto e coligadas:

- (a) pelo custo; ou
- (b) de acordo com a *IFRS 9*.

D15 Se uma adotante pela primeira vez mensurar esse investimento pelo custo de acordo com a *IAS 27*, ela o mensurará de uma das seguintes formas, em sua demonstração separada da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*:

- (a) pelo custo determinado de acordo com a *IAS 27*; ou
- (b) pelo custo atribuído. O custo atribuído desses investimentos será o seu:
 - (i) valor justo na data de transição para as *IFRSs* da entidade em suas demonstrações financeiras separadas; ou
 - (ii) valor contábil de acordo com os PCGAs anteriores nessa data.

Uma adotante pela primeira vez pode optar por (i) ou (ii) acima para mensurar seu investimento em cada subsidiária, empreendimento em conjunto ou coligada que ela decidir mensurar utilizando um custo atribuído.

Ativos e passivos de subsidiárias, coligadas e empreendimentos em conjunto

D16 Se uma subsidiária se tornar uma adotante pela primeira vez depois de sua controladora, a subsidiária mensurará, em suas demonstrações financeiras, seus ativos e passivos:

- (a) pelos valores contábeis que seriam incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas da controladora, com base na data de transição para as *IFRSs* da controladora, se nenhum ajuste fosse feito para refletir os procedimentos de consolidação e os efeitos da combinação de negócios em que a controladora adquiriu a subsidiária; ou
- (b) pelos valores contábeis exigidos pelo restante desta *IFRS*, com base na data de transição para as *IFRSs* da subsidiária. Esses valores contábeis podem diferir daqueles descritos no item (a):
 - (i) quando as isenções nesta *IFRS* resultarem nas mensurações que dependem da data de transição para as *IFRSs*.
 - (ii) quando as políticas contábeis utilizadas nas demonstrações financeiras da subsidiária diferirem daquelas utilizadas nas demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode utilizar como sua política contábil o método de custo da *IAS 16 – Imobilizado*, enquanto o grupo pode utilizar o método de reavaliação.

Uma opção similar está disponível a uma coligada ou empreendimento em conjunto que se tornar uma adotante pela primeira vez depois que uma entidade que tenha influência significativa ou controle conjunto sobre ela.

D17 Contudo, se uma entidade se tornar uma adotante pela primeira vez depois de sua subsidiária (ou coligada ou empreendimento em conjunto), ela mensurará, em suas demonstrações financeiras consolidadas, os ativos e passivos da subsidiária (ou coligada ou empreendimento em conjunto) pelos mesmos valores contábeis que nas demonstrações financeiras da subsidiária (ou coligada ou empreendimento em conjunto) após efetuar os ajustes de consolidação e os

ajustes patrimoniais e para os efeitos da combinação de negócios em que a entidade adquiriu a subsidiária. Da mesma forma, se uma controladora se tornar uma adotante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras separadas antes ou depois do que para as suas demonstrações financeiras consolidadas, ela mensurará seus ativos e passivos pelos mesmos valores em ambas as demonstrações financeiras, exceto em relação aos ajustes de consolidação.

Instrumentos financeiros compostos

- D18 A IAS 32 – *Instrumentos Financeiros: Apresentação* exige que uma entidade desmembre um instrumento financeiro composto, por ocasião de sua criação, em componentes separados do passivo e do patrimônio líquido. Se o componente do passivo não estiver mais pendente, a aplicação retrospectiva da IAS 32 envolve a separação de duas parcelas do patrimônio líquido. A primeira parcela está incluída em lucros acumulados e representa os juros acumulados sobre o componente do passivo. A outra parcela representa o componente do patrimônio líquido original. Contudo, de acordo com a IFRS, uma adotante pela primeira vez não precisa separar essas duas parcelas se o componente do passivo não estiver mais pendente na data de transição para as IFRSs.

Designação de instrumentos financeiros anteriormente reconhecidos

- D19 A IFRS 9 permite que um passivo financeiro (desde que atenda a determinados critérios) seja designado como um passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado. Apesar desse requisito, uma entidade pode designar, na data de transição para as IFRSs, qualquer passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado, contanto que o passivo atenda aos critérios do parágrafo 4.2.2 da IFRS 9 nessa data.
- D19A Uma entidade pode designar um ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado de acordo com o parágrafo 4.1.5 da IFRS 9 com base nos fatos e circunstâncias que existirem na data de transição para as IFRSs.
- D19B Uma entidade pode designar um investimento em um instrumento de patrimônio como ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9 com base nos fatos e circunstâncias que existirem na data de transição para as IFRSs.
- D19C Se for impraticável (como definido na IAS 8) para uma entidade aplicar retrospectivamente o método de juros efetivos ou os requisitos de redução ao valor recuperável dos parágrafos 58–65 e OA84–OA93 da IAS 39, o valor justo do ativo financeiro na data de transição para as IFRSs será o novo custo amortizado desse ativo financeiro na data de transição para as IFRSs.
- D19D Uma entidade determinará se o tratamento no parágrafo 5.7.7 da IFRS 9 criaria um descasamento contábil em lucros e perdas com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de transição para as IFRSs.

Mensuração ao valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial

- D20 Não obstante os requisitos dos parágrafos 7 e 9, uma entidade pode aplicar os requisitos do parágrafo B5.1.2A(b) da IFRS 9 prospectivamente a transações celebradas a partir da data de transição para as IFRSs.

Passivos por desativação incluídos no custo do imobilizado

- D21 A IFRIC 1 – *Mudanças em Passivos Existentes por Desativação, Restauração e Passivos Similares* exige que mudanças específicas em passivos por desativação, restauração ou passivos similares sejam adicionadas ao, ou deduzidas do, custo dos ativos aos quais se referem; o valor depreciável ajustado do ativo é, então, depreciado prospectivamente ao longo de sua vida útil restante. Uma adotante pela primeira vez não precisa cumprir esses requisitos em relação a mudanças nesses passivos que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs. Se uma adotante pela primeira vez usar essa isenção:
- (a) ela mensurará o passivo na data de transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37;
 - (b) na medida em que o passivo estiver dentro do alcance do IFRIC 1, ela estimará o valor que teria sido incluído no custo do ativo relacionado quando o passivo surgiu pela primeira vez, descontando o passivo até essa data usando sua melhor estimativa das taxas de desconto históricas ajustadas por risco que teriam sido aplicadas para esse passivo ao longo do período; e
 - (c) ela calculará a depreciação acumulada sobre esse valor, na data de transição para as IFRSs, com base na estimativa atual da vida útil do ativo, usando a política de depreciação adotada pela entidade de acordo com as IFRSs.
- D21A Uma entidade que utiliza a isenção do parágrafo D8A(b) (para ativos de petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou

produção contabilizados em centros de custo que incluem todas as propriedades em uma área geográfica ampla de acordo com os PCGAs anteriores), em vez de aplicar o parágrafo D21 ou a *IFRIC 1*:

- (a) mensurará passivos por desativação, restauração e passivos similares na data de transição para as *IFRSs* de acordo com a *IAS 37*; e
- (b) reconhecerá diretamente em lucros acumulados qualquer diferença entre esse valor e o valor contábil desses passivos na data de transição para as *IFRSs* determinado de acordo com os PCGAs anteriores da entidade.

Ativos financeiros ou ativos intangíveis contabilizados de acordo com a *IFRIC 12*

- D22 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da *IFRIC 12*.

Custos de empréstimos

- D23 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias estabelecidas nos parágrafos 27 e 28 da *IAS 23*, tal como revisada em 2007. Nesses parágrafos, as referências à data de vigência serão interpretadas como 1º de janeiro de 2009 ou como a data de transição para as *IFRSs*, o que ocorrer por último.

Transferências de ativos de clientes

- D24 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias definidas no parágrafo 22 da *IFRIC 18* – *Transferências de Ativos de Clientes*. Nesse parágrafo, a referência à data de vigência será interpretada como 1º de julho de 2009 ou a data de transição para as *IFRSs*, a que ocorrer mais tarde. Além disso, uma adotante pela primeira vez pode designar qualquer data anterior à data de transição para as *IFRSs* e aplicar a *IFRIC 18* a todas as transferências de ativos de clientes recebidas em ou após essa data.

Extinção de passivos financeiros com instrumentos de patrimônio

- D25 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da *IFRIC 19* – *Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos de Patrimônio*.

Hiperinflação severa

- D26 Se uma entidade tem uma moeda funcional que era, ou é, a moeda de uma economia hiperinflacionária, ela determinará se estava sujeita a hiperinflação severa antes da data de transição para as *IFRSs*. Isso se aplica a entidades que estão adotando as *IFRSs* pela primeira vez, bem como entidades que aplicaram as *IFRSs* anteriormente.
- D27 A moeda de uma economia hiperinflacionária está sujeita a hiperinflação severa se tiver as seguintes características:
- (a) um índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda.
 - (b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.
- D28 A moeda funcional de uma entidade deixa de estar sujeita a hiperinflação severa na data de normalização da moeda funcional. Essa é a data quando a moeda funcional não tiver mais uma, ou ambas, as características do parágrafo D27, ou quando houver uma mudança na moeda funcional da entidade para uma moeda que não esteja sujeita a hiperinflação severa.
- D29 Quando a data de transição para as *IFRSs* de uma entidade é a data de normalização da moeda funcional, ou posteriormente, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na data de transição para as *IFRSs*. A entidade pode utilizar esses valores justos como o custo atribuído desses ativos e passivos na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as *IFRSs*.
- D30 Quando a data de normalização da moeda funcional se encontra dentro do período comparativo de 12 meses, o período comparativo pode ser inferior a 12 meses, desde que um conjunto completo de demonstrações financeiras (conforme requerido pelo parágrafo 10 da *IAS 1*) seja fornecido para esse período mais curto.

Negócios em conjunto

- D31 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições de transição da *IFRS 11* com a exceção seguinte. Ao mudar da consolidação proporcional para o método de equivalência patrimonial, uma adotante pela primeira vez testará o investimento quanto à redução no valor recuperável de acordo com a *IAS 36* no início do período mais antigo apresentado, independentemente de haver qualquer indicação de que o investimento possa apresentar problemas de recuperação.

Qualquer redução no valor recuperável resultante será reconhecida como um ajuste aos lucros acumulados no início do período mais antigo apresentado.

Custos de decapagem na fase de produção de uma mina de superfície

- D32 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas nos parágrafos A1 a A4 da *IFRIC 20 – Custos de Decapagem na Fase de Produção de uma Mina de Superfície*. Nesse parágrafo, a referência à data de vigência será interpretada como 1º de janeiro de 2013 ou o início do primeiro período de relatório de acordo com as *IFRSs*, a que ocorrer mais tarde.

Apêndice E

Isenções de curto prazo de *IFRSs*

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

Isenção do requisito de reapresentar informações comparativas para a *IFRS 9*

- E1 Em suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as *IFRSs*, uma entidade que (a) adota *IFRSs* para períodos anuais iniciados antes de 1º de janeiro de 2012 e (b) aplica a *IFRS 9* apresentará pelo menos um ano de informações comparativas. Contudo, essas informações comparativas não precisam cumprir a *IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgações* ou a *IFRS 9*, na medida em que as divulgações requeridas pela *IFRS 7* estejam relacionadas a itens dentro do alcance da *IFRS 9*. Para essas entidades, referências à “data de transição para as *IFRSs*” significarão, somente no caso da *IFRS 7* e da *IFRS 9*, o início do primeiro período de relatório de acordo com as *IFRSs*.
- E2 Uma entidade que escolha apresentar informações comparativas que não cumpram a *IFRS 7* e a *IFRS 9* em seu primeiro ano de transição:
- (a) aplicará os requisitos de reconhecimento e mensuração de seus PCGAs anteriores, em vez dos requisitos da *IFRS 9*, a informações comparativas sobre ativos dentro do alcance da *IFRS 9*.
 - (b) divulgará esse fato, juntamente com a base utilizada para preparar essas informações.
 - (c) tratará qualquer ajuste entre a demonstração da posição financeira na data de relatório do período comparativo (ou seja, a demonstração da posição financeira que inclui informações comparativas de acordo com os PCGAs anteriores) e a demonstração da posição financeira no início do primeiro período de relatório de acordo com as *IFRSs* (ou seja, o primeiro período que inclui informações que cumprem a *IFRS 7* e a *IFRS 9*) como decorrente de uma mudança na política contábil e fornecerá as divulgações exigidas pelo parágrafo 28(a)–(e) e (f)(i) da *IAS 8*. O parágrafo 28(f)(i) aplica-se somente a valores apresentados na demonstração da posição financeira na data de relatório do período comparativo.
 - (d) aplicará o parágrafo 17(c) da *IAS 1* para fornecer divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos das *IFRSs* for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de transações específicas, outros eventos e condições sobre a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade.

Divulgações sobre instrumentos financeiros

- E3 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições de transição do parágrafo 44G da *IFRS 7*.²
- E4 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições de transição do parágrafo 44M da *IFRS 7*.³

² O parágrafo E3 foi acrescentado como consequência da *Isenção Limitada de Divulgações da IFRS 7 Comparativas para Adotantes pela Primeira Vez* (Alteração à *IFRS 1*), emitida em janeiro de 2010. Para evitar o uso potencial de percepção tardia e assegurar que adotantes pela primeira vez não estejam em desvantagem em comparação aos atuais preparadores de *IFRSs*, o Conselho decidiu que adotantes pela primeira vez podem utilizar as mesmas disposições de transição permitidas para preparadores existentes de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as *IFRSs* que estão incluídas em *Melhorias nas Divulgações sobre Instrumentos Financeiros* (Alterações à *IFRS 7*).

³ O parágrafo E4 foi acrescentado como consequência de *Divulgações—Transferências de Ativos Financeiros* (Alterações à *IFRS 7*) emitida em outubro

Benefícios aos empregados

- E5 Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições de transição do parágrafo 173(b) da IAS 19.

de 2010. Para evitar o uso potencial de percepção tardia e assegurar que adotantes pela primeira vez não estejam em desvantagem em comparação aos atuais preparadores de IFRSs, o Conselho decidiu que adotantes pela primeira vez podem utilizar as mesmas disposições de transição permitidas para preparadores existentes de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as IFRSs que estão incluídas em *Divulgações—Transferências de Ativos Financeiros* (Alterações à IFRS 7).